سلسلة المعارف المحاسبية ٢

نظرية المحاسبة

مدخل معاصر

دكتور

محمود السيد الناغي

أستاذ المحاسبة والمراجعة - جامعة المنصورة

زميل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

زميل الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب

٢٠١٧

الناشر

المكتبة العصرية

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ وَإِنَّ كَثِيرًا لَّيُضِلُّونَ بِأَهْوَآئِهِم بِغَيْرِ عِلْمٍ ۗ إِنَّ رَبَّكَ هُوَ أَعْلَمُ بِٱلْمُعْتَدِينَ ﴿١١٩﴾ ﴾

(جزء من الآية ١١٩ من سورة الأنعام)

إهداء

إلى ذكرى والديّ

وإلـى كـل مـن يرغـب فـي البحـث والتطـوير فـي مجـالات المحاسـبة مـن طـلاب الدراسـات العليا في الجامعات العربيـة.

تقديم

نظريـة المحاسـبة *Accounting Theory* موضـوع متقـدم فـي مجـال المعرفـة المحاسـبية، وكثيـر مـن الجامعـات تعتبـره مـن محتويـات برنامج الدراسات العليا في مجـال المحاسبة، وبعض الجامعـات تتطلب دراسته من طـلاب المرحلـة الجامعيـة الأولـى فـي المحاسبة، ولا خـلاف علـى أن تنـاول الموضـوع يجـب أن يختلـف بـاختلاف المرحلـة الجامعيـة التي يقدم إليها.

ويلاحظ على المؤلفات العربية في هذا المجال أنها محدودة، فضلاً عن أن بعضـها يمثل ترجمـة لوجهـة نظـر أو أكثـر للكتابـات الأجنبيـة فـي هذا الشأن، والمكتبـة العربيـة فـي حاجـة إلـى اجتهـادات وإسـهامات حـول هذا الجانب الهام من العمل المحاسبي.

وفــي هــذا المؤلــف دراســة نظريــة المحاســبة كأســاس لطــلاب الدراسات العليا لتحصيل المزيد حول هذا الجانب لتفهم عمل المحاسبين واتجاهات تطويره، مراعياً في ذلك قدرات الطالب المقدم له هذا الكتـاب والهدف مـن إعـداده، وعارضـاً للجوانـب التطبيقيـة المرتبطـة بالتأصـيل العلمي، وموضحاً إسهامات الفكر المالي الإسلامي مع تخصيص فصـل خاص عن علاقة النظرية بمعايير المحاسبة الدولية.

وتجدر الإشارة إلى أن الكتابة في نظرية المحاسبة – حتـى الآن – ليس لها منهج خاص نظرا لاتساع موضوعاتها من جهـة؛ وتشـابكها مـع الفروع المحاسبية مـن جهـة أخـرى؛ واختـلاف مـداخل التنـاول فيهـا مـن جهـة ثالثـة؛ لـذلك كانـت المهمـة صـعبة لإيجـاد التـوازن المطلـوب فـي

الموضوع المطروح، متبعاً في ذلك نصيحة لوقا باسيليو التي يقول فيها:

Who does nothing makes no mistakes, who makes no mistakes learns nothing.

وقد تم تناول هذه الدراسة من خلال الموضوعات التالية كل في فصل مستقل:

١- المدخل إلى دراسة نظرية المحاسبة.

٢- تحليل لبعض الدراسات السابقة في مجال نظرية المحاسبة.

٣- تحليل لطبيعة الطلب على المعلومات المحاسبية.

٤- تحليل لطبيعة العرض للمعلومات المحاسبية (التقارير والقوائم المالية).

٥- التحديات المعاصرة وفجوة المنفعة للمعلومات المحاسبية.

٦- إطار عام مقترح لنظرية المحاسبة.

٧- تحليل للمعايير المحاسبية الدولية في ضوء الإطار العام لنظرية المحاسبة.

٨- الاتجاهات المعاصرة في القياس المحاسبي وأثرها على مستقبل الممارسة.

٩- الاتجاهات المعاصرة في التوصيل المحاسبي وأثرها على مستقبل الممارسة.

١٠- دراسات في مجال نظرية المحاسبة.

١١- مصطلحات ومناقشات في مجال نظرية المحاسبة.

والجديد في هذه الطبعة هو تحديث وإضافة دراسات تمت بعد الطبعة السابقة فضلا عن إعادة هيكلة للمحتوى العلمي للكتاب، وعرض قضية للمناقشة فى نهاية كل فصل تحتاج إلي الدراسة والحسم.

ولا يفوتني أن أتقدم بالتقدير لكل من سبقني إلى الكتابة في هذا المجال باللغة العربية سواء في مصر أو في الدول العربية.

وأرجو أن يجد القارئ في هذه الدراسة ما يساعده على الإلمام بالإطار العام لنظرية المحاسبة وعلاقتها بالممارسة المحاسبية والمعايير المحاسبية، بعيداً عن الدخول في تفصيلات مكررة سبق للطالب دراستها في مجالات محاسبية أخرى، مما قد يخرج بالكتاب عن الهدف المعلق عليه.

والله الموفق والمستعان.

المنصورة في أكتوبر ٢٠١٧ م

دكتور محمود الناغي

الفصل الأول

المدخل إلى دراسة نظرية المحاسبة

An Introduction to Accounting Theory

نطاق الدراسة

Scope of Chapter

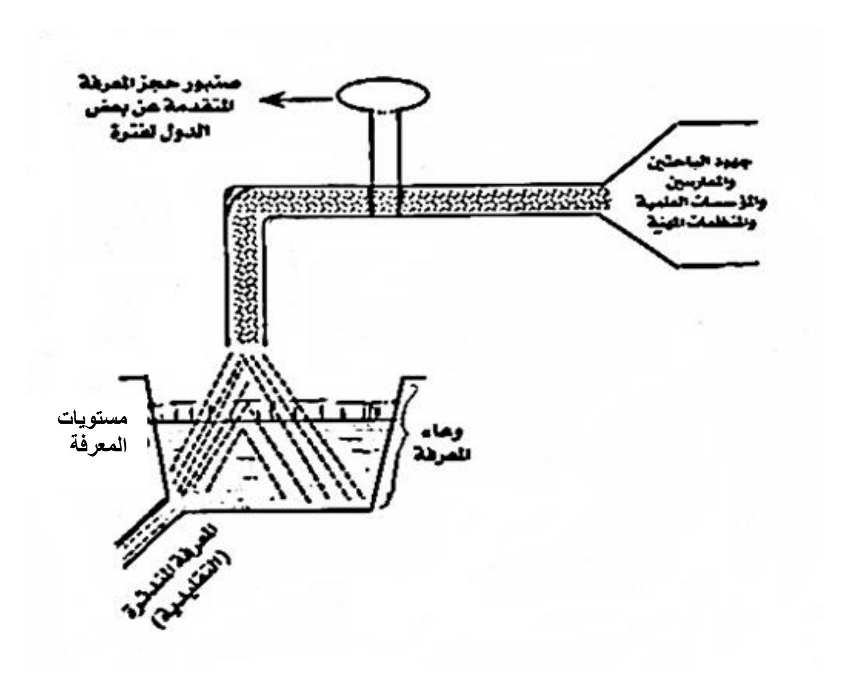
تتضمن الدراسة في هذا الفصل تعريفاً للقارئ بالعناصر الأساسية لدراسة نظرية المحاسبة سواء فيما يتعلق بطبيعة المحاسبة وتطور الدراسات المرتبطة بها؛ وطبيعة النظرية في العلوم الاجتماعية؛ ومناهج البحث في نظرية المحاسبة وتبويب الدراسات في هذا المجال؛ وطبيعة المسئولية عن تحديد وتطبيق نظرية المحاسبة.

تمهيد:

إن العالم الذي نعيش فيه يشهد تغيراً بمعدلات متزايدة وبسرعة مضطردة في الأساليب والطرق المحيطة بنا؛ وسيظل هذا الأمر – في رأيي – إلى أن تقوم الساعة.

وكنتيجة لذلك يجب على مهنة المحاسبة أن تكون في حالة تساعدها على مواجهة ما يحدث من تغير بفاعلية، وأن يدرك المحاسبون هذا الأمر، والا فقدوا الأهمية المعلقة على مهنتهم.

ويمكن في رأيي عرض الشكل التالي لتوضيح النتيجة السابقة:



بمعنى أن:

الإضافات إلى وعاء المعرفة تكون بكميات أكبر ومتواصلة وبسرعة متزايدة.

والاندثار من وعاء المعرفة يكون بكميات أقل وبحركة متتابعة.

وهذا الأمر يتطلب الاستعداد الدائم لقبول الإضافات في كل ما هو جديد ومفيد؛ والعزوف عن كل ما هو تقليدي ومندثر.

وإلا أصبح التخلف وعدم مسايرة التطور هو السمة الغالبة على المشتغلين بالعلم والمهنة في أي مجال ومنها المحاسبة.

وفي هذا الاتجاه يوضح *R.K.Mciver* بأنه لن تكتب السلامة والنجاة لأية جماعة تعتبر النظم فيها غير قابلة للتغيير ولا تخضع نظمها باستمرار لاختبار خدمة الخير العام.

٢- طبيعة المحاسبة
The Nature of Accounting

توصف المحاسبة من حيث طبيعة مخرجاتها بأنها لغة الأعمال *Language of Business* كما توصف بأنها لغة المال ولسان حاله، وتوصف من حيث طبيعة نشاطها بأنها نظام للمعلومات *Information System* يعتمد على القياس *Measurement* والتوصيل *Communication* للمعلومات المالية.

بالإضافة لما تقدم توصف المحاسبة بأنها علم *Science* ومهنة *Profession* وهي علم حديث نسبيا إذا ما قورن بالعلوم الاجتماعية أو العلوم الطبيعية الأخرى، لكنها في نفس الوقت مهنة قديمة شهدتها مصر قبل كثير من دول العالم، وفي هذا يوضح *J.H Enthoven* ما يلي:

Some recording of economic transactions – the basis of accounting – was undertaken in ancient Egypt.

ويوضح *K.S.Most* في هذا المجال أيضا:

Management accounting was used in business as we know from the Zenon papyri. These rolls represent the records of the Egyptian estates of Apollonius.

كما يوضح *Vernon Kam* ما يلي:

Historical evidence indicates that in ancient Egypt the Storehouses were the primary reason for record keeping.

وهذا التأريخ يلقى على المحاسبين العرب مسئولية كبيرة في سبيل النهوض بعلم ومهنة المحاسبة، باعتبارهم أصحاب سبق في هذا المجال.

وفي رأيي أن المحاسبة بدأت كمهنة غير منظمة تختلف أساليبها من شخص إلى آخر، ثم ما لبث أن تحولت إلى مهنة منظمة لها عمومية الاستخدام على نطاق أكبر، ثم بدأت تحتل موقعها بين العلوم الحديثة كعلم اجتماعي له أهميته، وكمهنة

أساسية في كل الدول مهما كانت درجة تقدمها الاقتصادي، أو طبيعة النظام الاقتصادي المطبق.

والاهتمام بالمحاسبة كعلم يبدأ التأريخ له عادة من عام ١٤٩٤م، عندما نشر لوقا باسيليو *Luca Pacilioli* – أستاذ الرياضيات الإيطالي – كتابا في " الحساب والجبر والتناسب " ضمّنه فصلا عن قاعدة القيد المزدوج وربما يكون قد أخذها عن *Benedetto Cotrgli* والذي اعد كتابه في عام ١٤٥٨م ولكنه لم ينشر حتى عام ١٥٧٣م، ويضيف البعض(١) نقلا عن *Vernon kam* أن القيد المزدوج ظهر قبل ذلك حيث كانت تستخدم في سجلات أولية في فلورنا في نهاية القرن الثالث عشر منها سجل للأستاذ *Ledger* يخص منشأ *Giovami* غطى حسابات المنشأة للفترة من ١٢٩٩ – ١٣٠٠م، وأن أقدم نظام محاسبي متكامل وفق القيد المزدوج قد استخدم في جنوة عام١٤٣٠م.(١)

وأن السبب في تأخر ظهور المحاسبة كعلم يرجع إلى عوامل بيئية حيث لم تنشط حركة التجارة والتداول بين وداخل الدول بشكل ملموس وفي صورة نقدية، إلا في العصر الوسيط، هذا فضلا عن أن الكتّاب في مجال المحاسبة كانوا من مزاوليها كمهنة، وكانت كتاباتهم تتجه إلى عرض خبرتهم العملية ليس إلا. وظل لهذا الاتجاه أثره الواضح على طبيعة الكتابات حول التأصيل العلمي، لما يقوم به، وما يجب أن يقوم به المحاسبون لتطوير عملهم.

ويمكن القول بأنه منذ عام ١٩٢٠م – بصفة خاصة – وحتى الآن قد ظهر حجم ملموس من الدراسات المتعمقة حول نظرية المحاسبة، قد ساهم في تفسير كثير من التطبيقات القائمة وتطويرها في الاتجاهين الأفقي والرأسي، الأفقي بتوسيع مجال الاهتمام ونطاق القياس، والرأسي بتطوير أساليب ووسائل القياس والتوصيل.

وإن كان يؤخذ على هذه الدراسات أنها لم تتفق على منهج واحد في المعالجة. إلا أن ذلك يمثل ظاهرة صحية في بداية الاهتمام الذي سينتهي بالتقارب في مناهج

١- د. محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، ص ٣٥٠

الدراسة، والتعارف على إطار مقبول يتسم بالواقعية وبالمرونة لاستيعاب كل مستحدث.

والمحاسبة بعد ما تقدم تمثل علما ومهنة منظمة، علم حديث ومهنة قديمة.

وإن كان للمحاسبين اجتهاد خاص في تصميم النظام المحاسبي وليس في بناء هيكله، لذا يصعب التسليم – في رأيي – بالقول بأن المحاسبة فن An Art لأن الفن يتسم بالخصوصية من فرد لآخر حسب قدراته وتختلف مخرجاته تبعا لذلك، ومن هنا تنسب الأعمال الفنية لأصحابها، والفن كما سيظهر في العنصر القادم غير العلم، لذلك قد يكون من الأفضل أن يدرك القارئ أن المحاسبة علم ومهنة منظمة، وليست علما وفنا كما يقال.

وطالما سلمنا بأن المحاسبة علم، فإن كل علم يجب أن يستند إلى نظرية تحدد أهدافه ومجالاته وأساليبه، وتعمل على تطويرها، وفي العنصر التالي تبيان مضمون وخصائص كل من العلم والنظرية.

٣- العلم والنظرية – المضمون والخصائص

Science & Theory: Definition & Features

إن زيادة رفاهية الإنسان تمثل الهدف النهائي لكل من مجموعتي العلوم الاجتماعية والعلوم الطبيعية، والتفاعل بين فروع كل مجموعة من ناحية، ثم التكامل بين كل من المجموعتين من ناحية أخرى؛ هو السبيل إلى تحقيق هذا الهدف.

والوقت لم يعد مناسبًا – كما كان في الماضي – عندما كان كل علم يدرس منفردا بعيدا عن غيره من العلوم، وأصبحنا في حاجة ملحة إلى المدخل المتكامل بين العلوم الاجتماعية فيما بينها من جهة، وبين العلوم الاجتماعية والعلوم الطبيعية من جهة أخرى.

والمحاسبة أحد فروع مجموعة العلوم الاجتماعية وهي في حاجة إلى إطار منطقي متكامل مع بقية فروع هذه المجموعة وبين فروع مجموعة العلوم الطبيعية.

ويمكن عرض طبيعة وخصائص كل من العلم والنظرية فيما يلي:

أ- مضمون العلم وخصائصه:

اختلفت وجهات النظر حول طبيعة العلم، ويظهر ذلك من اختلاف التعاريف التي تعطي له؛ وقد وجد في هذا الشأن ثلاثة اتجاهات كما يلي:

الأول: ينظر إلى العلم كبناء معرفي. حيث يعرف *Huxely* العلم بأنه " ذلك النشاط الذي نحصل به على قدر كبير من المعرفة بحقائق الطبيعة والسيطرة عليها"[١]

ويؤخذ على هذا الاتجاه قصر العلم على الجانب المعرفي، ويهمل جانبا على درجة كبيرة من الأهمية وهو جانبه السلوكي المتمثل في النشاط الفكري القائم على التفكير السليم والتمحيص الفعلي والخيال الخصب ومهارات التفكير العلمي وحل المشكلات[٢]

الثاني: ينظر إلى العلم كطريقة للتفكير. ومن هذا الاتجاه تعريف *Flanders* للعلم بأنه أسلوب البحث الذي ينهجه العلم لدراسة الظواهر التي تقع في مجال بحثه[٣].

وهذا التعريف يركز على جانب واحد من جوانب العلم وهو أسلوب البحث ويهمل الجانب المعرفي، ولهذا فهو لا يعبر عن المضمون الحقيقي للعلم.

الثالث: ينظر إلى العلم نظرة مزدوجة كمادة وطريقة، وهذا هو الاتجاه الحديث حيث ينظر إلى العلم على انه بناء من المعرفة العلمية وطريقة للتفكير

١- د. محمد عماد الدين إسماعيل، المنهج العلمي وتفسير السلوك – مكتبة النهضة العربية- ١٩٧٠ – ص ٢٧
٢- دكتوران احمد كاظم وسعد ذكي، تدريس العلوم، دار النهضة العربية، ١٩٧٤، ص٦.
٣- نقلا عن دكتور حسين شرف، نظرية المحاسبة الحكومية، دار النهضة العربية، ١٩٦٩، ص٧.

والبحث نتوصل عن طريقها إلى المعرفة العلمية وتطبيقاتها العملية في حياتنا اليومية، ومن هذا الاتجاه التعريف الذي أورده *Glover* للعلم بأنه معرفة مكتسبة بناء على ملاحظة دقيقة وتفكير سليم، والتي يمكن ترتيبها بطريقة منطقية رشيدة[١]

وفي ضوء هذا المضمون الحديث للعلم اكتسب كثير من النشاط الإنساني الصفة العلمية كما هو الحال بالنسبة للعلوم الاقتصادية والاجتماعية، والتربوية وغيرها، ذلك لان الأخذ بهذا المفهوم للعلم يجعل مجالات العلم عريضة ومتنوعة، بحيث تشمل إلى جانب العلوم الطبيعية بفروعها المختلفة، أية مجالات أخرى يمكن إن تستخدم فيها الطرق العلمية.

وفي هذا المجال تلزم التفرقة بين ما هو علمي *Scientific* واللاعلمي *Unscientific* وغير العلمي *Non-scientific*.

واللاعلمي هو مضاد للعلمي مثل السحر، والأسطورة، والفراسة والتنجيم ذلك وان كانت هذه المجالات تتفق مع العلم في أهدافه حيث تنشد فهم الطبيعة ومعرفتها، غير إن طريقتها في إثبات مزاعمها تختلف مع العلم في المنهج وبالتالي لا تبعث على الثقة بها، حيث تفتقد لشرطي الثبات والثقة [٢]، وكلما تقدم العلم يختفي كل ما هو لا علمي.

أما غير العلم فهو ما يختلف مع العلم في الهدف والمنهج، كالفن والدين، والفلسفة، والأيدلوجية، ومهما تقدم العلم فلن تجور حدوده على مناطق نفوذ تلك الأنشطة والمجالات [٣].

وبعد الوقوف على طبيعة العلم ومجاله، يلزم تبيان أهم خصائصه ومدى اتساقها مع المحاسبة فيما يلي:

١- دكتور سيد الهواري، مكتبة عين شمس، الطبعة الخامسة، ١٩٧٣، ص١٩.
٢- راجع في ذلك الدكتور صلاح قنصوه، فلسفة العلم، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة،١٩٨٥، ص٤٩.
٣- المرجع السابق ص ٥٠.

١- العلم وثيق الصلة بالمجتمع يؤثر فيه ويتأثر به[١]:

لا خلاف على انطباق هذه الخاصية على المحاسبة باعتبارها نشأت مع تطور حياة الإنسان وتطور حاجة المجتمع الذي يعيش فيه، كما أنها تركت تأثيرها على معظم القرارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية في كل الدول.

٢- حقائق العلم قابلة للتعديل والتغيير:

في هذا المجال نجد إن المحاسبة من حيث الأهداف أو المجالات أو الوسائل متطورة ومتغيرة.

٣- العلم يصحح نفسه بنفسه[٢]:

ترتبط هذه الخاصية بمسابقتها وتتداخل معها، حيث ينبذ العلم الحقائق والنظريات القديمة، ويعدل فيها بعد التأكد من أنها خاطئة أو غير صالحة لتفسير الظواهر المرتبطة بها، ومثل هذه الخاصية هي التي تجعل العلم ينمو ويتطور باستمرار.

٤- العلم تراكمي البناء:

هذه الخاصية تجعل الباحثين والعلماء لا يبدأون من نقطة الصفر، فكل مرة يدرسون فيها مشكلة أو ظاهرة معينة يبدأون من حيث توقف من سبقوهم وعلى أساس ما توصلوا إليه من حقائق ونظريات ومعرفة علمية.

٥- العلم منشط إنساني عالمي[٣]:

حيث يشارك علماء من شعوب مختلفة، وبفضل الجهود العلمية المتصلة للإنسان في كل زمان ومكان أمكن التوصل إلى إنجازات العلم، التي تشمل مادة العلم وتطبيقاتها العلمية في حياة الإنسان، والمنهج العلمي في التفكير والبحث.

١- دكتوران احمد كاظم وسعد ذكي، مرجع سابق، ص ٢٣
٢- المرجع السابق، ص٢٣.
٣- المرجع السابق، ص٢٣

ب- مضمون النظرية وخصائصها:

يوضح *Davis* إن كل علم من العلوم الاجتماعية وكذلك العلوم الطبيعية لابد له من بناء فلسفي مكون من المبادئ التي ترشد وتساهم في تطويره [١].

ويعرف *Cox* النظرية بأنها "افتراء تم اختباره في حدود مقبولة".

وعرفها *Alderson* بأنها "مجموعة من الافتراضات المتناسقة مع بعضها والتي لها علاقة مع عنصر معين من العالم الخارجي [٢].

وعرفها آخرون بأنها "أفكار معبرة تحاول أن توضح الحقائق"[٣]

والنظرية في رأي آخرين في إيجاز تمثل " مجموعة من الفروض العلمية المؤكدة أو السائدة"[٤].

وعرفها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية في عام ١٩٧٦ بأنها:

"A Coherent system of standards" interrelated objectives and fundamentals that can lead to consistent

وبناء على ما تقدم يمكن القول بما يلي:

أ- كل علم يجب إن يستند إلى إطار علمي يمكن التعبير عنه بكلمة " نظرية ".
ب- النظرية تمثل البناء المتفق عليها بين أغلبية المهتمين بالعلم والمهنة.
ج- النظرية يجب أن تعبر عن التكامل والتجانس بين مجموعة عناصر.
د- النظرية بحكم اشتقاقها من اليونانية تعني التأمل (*Theoria*) فليست إذن نتيجة مباشرة من معطيات الواقع، كما أنها لا تنبثق من تلقاء ذاتها من البحث التجريبي، بل بوصفها حلولاً عقلية لمشكلات مثارة، وهي التتويج

1 - Keith Davis, Human Relations at Work McGraw-Hill Book Co., 1970, P.15
2 - Scott Henderson & Graham Perison, an Introduction to Financial Accounting Theory, Longman Chesire, Australia, 1977, P.4
٣- دكتور صلاح قنصوه، مرجع سابق، ١٨٥- ١٨٦
٤- دكتور صلاح قنصوه، مرجع سابق، ص١٨٦،١٨٥.

النهائي للمنهج العلمي وحصاد خطوات الأخير، وهي التي تحشد الوقائع والمفهومات والفروض والقوانين في سياق ملتئم واحد[١].

والنظرية في مجال المحاسبة يمكن تعريفها بأنها "مجموعة المبادئ العلمية المتناسقة، والمشتقة من مجموعة الفروض المتسقة مع طبيعة العمليات التي تقوم بها المنظمات المعاصرة لتحقيق أهدافها معبراً عنها من خلال مجموعة مفاهيم خاصة ".

وبعد عرض مضمون النظرية، يكون من المفيد هنا تبيان أهم خصائص النظرية العلمية والتي تنطبق على نظرية المحاسبة، وأهمها:

١. ليست هناك نظرية نهائية، كما أنه ليس هناك قانون نهائي في العلم، أو بمعنى آخر النظرية وسيلة وغاية في نفس الوقت، فهي وسيلة للتفسير، وهي غاية نريد أن نصل إليها لنكون أقدر على السيطرة على العالم الخارجي [٢]
٢. النظرية مهما كان نوعها هي من صنع الإنسان. ومن هنا فانه يتعين عند صياغة النظرية وعند اختبار مدى دقتها في التطبيق عدم تجاهل دور هذا الإنسان وسلوكه.
٣. صحة التطبيق في النظرية هي مسألة نسبية محضة.
٤. الهدف من النظرية هو الوصول إلى مبادئ علمية ثابتة نسبيا.
٥. يجب إن تدعم النظرية قدرتنا على الفهم والتنبؤ والضبط أو على الأقل أيا منها. ويوضح البعض في هذا الصدد [٣] أن تقدم النظرية رهين بالتفسير لأنه يعين على التنبؤ بسلوك الأشياء التي عرفت من قبل.
٦. يفضل إن يتم استنباط المبادئ العلمية لنظرية المحاسبة عن طريق الفروض المنطقية، وان تقاس سلامة تلك المبادئ عن طريق مدى اتفاقها مع أحد الفروض المنطقية التي حددها الباحثون في هذا الفرع [٤].

١- دكتور عماد الدين إسماعيل، مرجع سابق، ص٨٢

٢- دكتور محمد عماد الدين إسماعيل، مرجع سابق، ص٨٢

٣- دكتور صلاح قنصوه، مرجع سابق ص ١٨٧.

٤- دكتور حلمي نمر، نحو نظرية عامة للمحاسبة ومجال تطبيقها، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٩ ص ١٣٣

٣- أهمية صياغة نظرية للمحاسبة

The Importance of Accounting Theory

إن استمرار أهمية المحاسبة في المجتمع المعاصر مرهون بتوافر نظرية علمية مقبولة وتطور التطبيقات المحاسبية الجارية المستجدة، ولعلنا لا نبالغ إذا قلنا إن المحاسبة لم تظهر نتائجها للمجتمع وللمستخدمين بشكل فعال، إلا بعد ظهور الأصول العلمية المرتبطة بتطبيقاتها.

وعدم توافر إطار واحد لنظرية عامة للمحاسبة حتى الآن لا يمنع من البحث والاجتهاد لمحاولة صياغة هذا الإطار.

وتظهر أهمية ذلك من الأمور التالية:

١- المحاسبة كعلم في حاجة ماسة إلى إطار لنظرية عامة بعد الممارسة الطويلة لها في غياب مثل هذه النظرية.
٢- تساهم النظرية في تحقيق ركن الموضوعية في البيانات والمعلومات التي تظهرها المحاسبة، وتفسر طبيعة المجهودات المرتبطة بها.
٣- وجود هذه النظرية بما تتضمنه من فروض ومبادئ علمية يؤدي إلى توافر كيان ملموس للمحاسبة، ويضعها في مصاف العلوم الاجتماعية المتقدمة، بدلا من إن تكون مجرد وسيلة للتسجيل والتبويب والعرض ليس إلا، وبالتالي يساعد على وضع المحاسبين في المكانة اللائقة بهم.[١]
٤- تعتبر النظرية بما تتضمنه من فروض ومبادئ الأساس الذي يعتمد عليه في الاختيار بين الأنظمة البديلة التي يمكن استخدامها في التطبيق العملي.
٥- تساعد النظرية على تحديد المجالات الأساسية للعلم وبحوثه التطبيقية وعلاقته بغيره من العلوم، كما تهتم النظرية بتحديد مدلولات المفاهيم تحديدا واضحا وتمييزها عما يشابهها من المفاهيم المستخدمة في العلوم الأخرى[٢].

١- دكتور حلمي نمر، مرجع سابق، ص٢٢
٢- دكتور حسين شرف، نظرية المحاسبة الحكومية، مرجع سابق؛ ص٥.

٦- تساعد النظرية في مجال المحاسبة على دراسة الأسباب التي أدت إلى وجود قواعد وإجراءات معينة، والمنطق الذي تحتويه هذه القواعد ومدى مناسبتها للظروف الاقتصادية والاجتماعية القائمة في المجتمع.

٧- توفر أساسا للإجابة عن التساؤلات في مجال المحاسبة في غياب معايير محددة.

٨- تساهم النظرية في زيادة فهم المستخدمين لمضمون المعلومات المحاسبية ومن ثم توفير الثقة فيها.

٩- تساهم النظرية في إجراء المقارنات عند الحكم على دلالة القوائم المالية.

١٠- تساهم النظرية في تحديد متى يكون التغير في الإجراءات المحاسبية ضرورياً، كما تسهم النظرية المعيارية في الاختيار الرشيد لهذه الأساليب والإجراءات المحاسبية.

١١- إن معرفة المحاسب بالنظرية المحاسبية تساعده على فهم الإجراءات وشرح نتائجها للمستخدمين.

١٢- تساهم النظرية في التعرف على هيكل التغيير في الإجراءات لمقابلة احتياجات المستخدمين.

ومثل هذه الأهمية لنظرية عامة في المحاسبة يجب إن تحظى باهتمام خاص ومستمر من جانب المحاسبين، وإذا ما رغبوا في إثبات وتأكيد أهمية هذا الاستمرار مستقبلاً.

٤- مناهج البحث في نظرية المحاسبة

Research Methodology in Accounting Theory

بازدياد الشعور باستقلال العلم وإمكانياته، نمت فكرة وضع علوم إنسانية موازية لعلوم الطبيعة، ترتبط بطبيعة الإنسان بجانب ارتباطها بسلوك هذا الإنسان، والذي يتميز بما لديه من قدرات على التذكر والتفكير، والذي يطالب لنفسه بمكان الكائن الحر الذي يتحكم في نفسه بدلا من إن تتحكم فيه عناصر خارجة عنه.

والعلاقة بين النظرية والبحث العلمي ومناهجه علاقة وثيقة حيث أن النظرية تمثل نتائج للبحث العلمي المنظم؛ وفي هذا المجال يوضح البعض [1]:

Theory and Research and closely related and any discussion of theory must involve some consideration of the role and methods of research.

هذا وقد اختلفت أراء المفكرين في موضوع مناهج البحث في العلوم الإنسانية فمنهم من يرى ضروري تطبيق مناهج العلوم الطبيعية على العلوم الإنسانية، ومنهم من يرى إن هذا أمر صعب حيث لا يمكن استخدام أو إجراء القياس الكمي وإجراء التجارب في العلوم الإنسانية، وبالتالي يصعب الوصول إلى قوانين للعلوم الإنسانية في دقة القوانين الطبيعية.

ومن المنطقي إن تخضع قضايا العلوم الإنسانية للملاحظة والتجربة، وان تخضع للضبط والقياس الكمي بقدر الإمكان حتى يمكن لتلك العلوم إن تتقدم وتساير التطور المستمر في مجال العلوم الطبيعية.

والعلوم الإنسانية مازالت مشوبة بمعوقات تؤخر سيرها في طريق التقدم، ولابد لنا من التخلص من هذه المعوقات قبل إن يحق لنا الأمل في إن نبلغ بالعلوم

1 - Scott H. & Graham P., Op. Cit, P.16

الإنسانية درجة من الدقة المطلوبة في كل علم جديد بهذه التسمية، ومن هذه المعوقات ما يلي[١]:

أ- استخدام العلوم الإنسانية لكثير من الألفاظ الكيفية التي لا مندوحة لنا عن تحويلها إلى مفاهيم كمية تخضع للحسابات كما هو الحال بالنسبة للعلوم الطبيعية، وتحويل المفاهيم من مرحلتها الكيفية الحاضرة إلى مرحلة كمية تحتاج إلى وسائل دقيقة للتحليل.

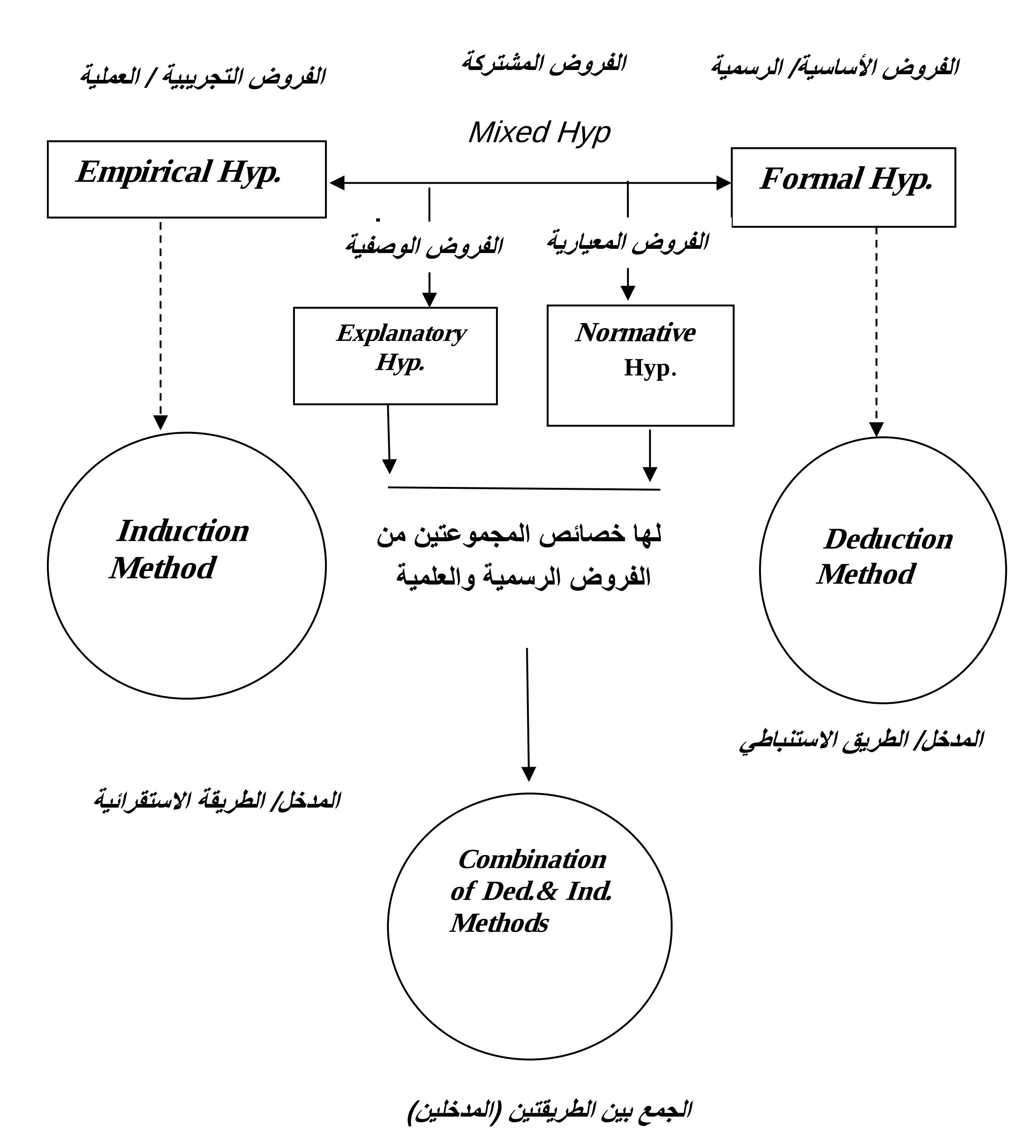
ب- تدخل فكرة " الغايات " التي نعدها غايات في ذاتها، إذا ترانا في المجالات المتصلة بالحياة الإنسانية – كالاقتصاد والأخلاق – كثيرا ما تصور لأنفسنا مثلا عمليا لنظرية نفترض فيها مقدما أنها مبادئ صحيحة لا تحتمل الجدل، كأنما هي حقائق ثابتة في الطبيعة نفسها، وذلك كله مناف للمنهج العلمي، إلا إذا أخذت الغايات على أنها فروض تقبل الإثبات أو النفي في ضوء التجارب المستقبلية، فإذا جاءت تلك التجارب متعارضة مع الفروض كان علينا إن نبدل الفروض بفروض أخرى.

وقد يرى البعض أن ما سبق سوف يؤدي إلى عدم التقاء العلوم الإنسانية والعلوم الطبيعية، لكن الواقع إن الفرق بين النوعين من العلوم هو فرق في درجة التقدم والتأخر، وان العلوم الطبيعية قد تعرضت ذات يوم لما تتعرض له العلوم الإنسانية من صعوبة في التحليل، وفي التقدير الكمي، وفي صياغة القوانين النظرية المضبوطة، والأمر في النهاية مرهون بالتطور

ما دمنا نخضع البحث العلمي لمنهج البحث الذي ثبت نجاحه في العلوم الطبيعية.

ولما كانت النظرية تعبر عن الفروض المختبرة والسائدة *Validated hypothesis* فإن هذه الفروض تشغل مساحة تمتد بين طرفين متباعدين بينهما تقع فروض مشتركة وترتبط جميعها بمناهج البحث العلمي، ويمكن التعبير عن هذه النتيجة في الشكل التالي:

١- دكتور ذكي نجيب محمود، المنطق الوضعي، مكتبة الأنجلو المصرية، ص٣٠٤.



الفروض الأساسية/ الرسمية
الفروض المشتركة
الفروض التجريبية / العملية
Mixed Hyp
Empirical Hyp.
Formal Hyp.
الفروض الوصفية
الفروض المعيارية
Explanatory Hyp.
Normative Hyp.
Induction Method
لها خصائص المجموعتين من الفروض الرسمية والعلمية
Deduction Method
المدخل/ الطريق الاستنباطي
المدخل/ الطريقة الاستقرائية
Combination of Ded.& Ind. Methods
الجمع بين الطريقتين (المدخلين)

وتعبر الفروض العلمية *Empirical* عن الخبرة

حيث تتعامل هذه الفروض مع الأشياء التي يمكن التعرف عليها من التجربة والخبرة. وعلى ذلك فأن الفروض في العلوم الطبيعية عادة ما تكون عملية، ولذلك تسمى الكليات التي تهتم بهذه الفروض بالكليات العملية وعادة ما يتم اختيار هذه الفروض بمقارنتها بالخبرة السابقة أو الحقائق القائمة في الطبيعة. وعندما تتطابق تلك الفروض مع حقائق الطبيعة يمكن أن يقال عنها أنها "تأكدت" *Confirmed* وتمثل عندئذ جوهر النظرية.

ومنهج أو طريقة اختبار هذا النوع من الفروض عادة ما تتم عن اختيار عينه من مجتمع ويسمى المدخل الاستنباطي *Induction App.* وعملية اختبار الفروض ليست عملية سهلة ولكنها غالبا ما تمثل عملية صعبة في التطبيق.

أما الفروض الأساسية أو الرسمية أو المنطقية *Formal Hyp.* :

فهي عادة ما ترتبط بالعلوم الأساسية وهي الرياضيات والمنطق، وهي لا ترتبط بالملاحظة لحقائق الأحداث ولكن ترتبط بالعلاقة بين النتائج والافتراضات *Statements* ويتم اختبار هذا النوع من الفروض عن طريق أخذ مجموعة من القواعد أو التعريفات المقبولة ويتم اختبارها لإثبات صحتها وقابليتها للتطبيق.

مثال:

أحمد أطول من محمد افتراض (١)

ومحمد أطول من حسن افتراض (٢)

وعلى ذلك يكون: أحمد أطول من حسن

وطريقة اختبار هذا النوع من الفروض يتم عن طريق الاستنباط *DeductionMethod*، أما الفروض المختلطة أو المشتركة *MixedHyp.* فهي تقع بين الطرفين المتعارضين أو المتباعدين وهما الفروض العملية البحتة *Pure Emp.*

وبين الفروض الأساسية البحتة *Pure Formal* حيث تشتمل هذه الفروض على بعض خصائص كل نوع مما سبق؛ وعادة ما يكون هذا النوع من الفروض أكثر تعقيداً عن الطرفين. وعلى ذلك يتم اختبار هذه النوعية من الفروض عن طريق كل من المدخلين الاستقرائي والاستنباطي ويوجد من هذا النوع من الفروض مجموعات كثيرة ومن أهمها في مجال دراسة نظرية المحاسبة تظهر الفروض الوصفية *Explanatory Hyp* والفروض المعيارية *Normatively Hyp* أو *Perspective*.

والفروض الوصفية: ترتبط باقتراح أو شرح العلاقة بين المتغيرات *Variables*، ولما كانت الفروض العملية *Emprical* لا تقدم شرحاً وفياً لهذه العلاقة فتأتي في مرحلة تالية الفروض الوصفية لتوضح الأسباب وراء تلك العلاقة بين المتغيرات. ويتعامل هذا النوع من الفروض عادة مع استخدام كلمة "بسبب" *Because*.

ومعظم النظريات في العلوم التجريبية من نوع النظرية الوصفية.

أما الفروض المعيارية: فهي تتعامل مع كلمة "*Should*" أو "*Ought*" أي ما يجب أن يكون أو يتم وهذا النوع من الفروض يحتوي على عبارات أو تعبيرات تمثل رأياً حول الأساليب والنتائج المتوقفة من ذلك علاقة زيادة المصروفات بالدخل الخاضع للضريبة في الشركات حيث تكون العلاقة عكسية بينهما.

واختبار هذا النوع من الفروض يحتاج إلى استخدام كل من الطريقتين الاستنباطية والاستقرائية.

والمحاسبة باعتبارها علم إنساني اجتماعي، بدأت بتخطي العقبات السابقة، واستخدمت الأساليب الكمية وبحوث العمليات كوسيلة لإجراء التطوير المطلوب، بجانب دراسة الإنسان وسلوكه وهي في ذلك تسير في الاتجاه العلمي الصحيح.

وقد ساعدها على ذلك بصفة خاصة ما تتسم به من أنها أقرب العلوم الإنسانية إلى العلوم الطبيعية، ففي الوقت الذي تهتم فيه بوقائع ملموسة تستخدم قواعد صنع الإنسان لقياسها والتحكم في آثارها.

لذلك وجد إن الباحثين في مجال المحاسبة عليهم استخدام كل من **المنهج الاستنباطي** *Deduction Approach* **والمنهج الاستقرائي** *Induction Approach*.

والمنهج الاستنباطي يقصد به الاعتماد على التسلسل المنطقي من الفروض أو البديهيات المسلم بها – كما سبق - إلى استنتاجات معينة تؤدي إلى تكوين نظريات خاصة محددة المعالم تفسر أوضاعا خاصة، وهو يبدأ من العام إلى الخاص.

وفي إطار هذا المنهج العام في البحث العلمي ظهرت مناهج فرعية مشتقة منه أو معبره عنه من ذلك:

- **المدخل الأخلاقي:**

  وهو الذي يهتم بقيم الأخلاق كالعدالة والمساواة الحقيقية.

- **المدخل الاجتماعي:**

  وهو الذي يهتم بالآثار الاجتماعية للمحاسبة، ويمثل امتدادا للمنهج الأخلاقي من زاوية خاصة.

- **المدخل الاقتصادي:**

  وهو الذي يركز على المحاسبة وأساليبها كالاقتصاد التطبيقي.

- **المدخل المعياري:**

  وهو الذي يوضح ما يجب إن تكون عليه الممارسة المحاسبية.

أما المنهج الاستقرائي – كما سبق - فهو يستند إلى استنتاج معالم وحقائق عامة من واقع مفردات معينة أي يتجه البحث فيه من الخاص إلى العام [1].

وفي إطار هذا المنهج العام في البحث العلمي فقد ظهرت مناهج فرعية مشتقة منه أحيانا أو معبرة عنه في أحيان أخرى، من ذلك:

- **مدخل الأحداث:**

هو الذي يركز على تزويد المستخدمين بالمعلومات عن الأحداث المناسبة وذات الفائدة لهم.

- **مدخل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما:**

حيث اهتم بالتعرف على المعايير العامة التي تحظى بالقبول بين الممارسين.

- **المدخل السلوكي:**

يركز هذا المدخل على العلاقات المتبادلة بين المحاسبة والآثار السلوكية المرتبطة بعمليات المدخلات والتشغيل والمخرجات، وفي الباب الرابع عرض لطبيعة هذا المدخل الفرعي.

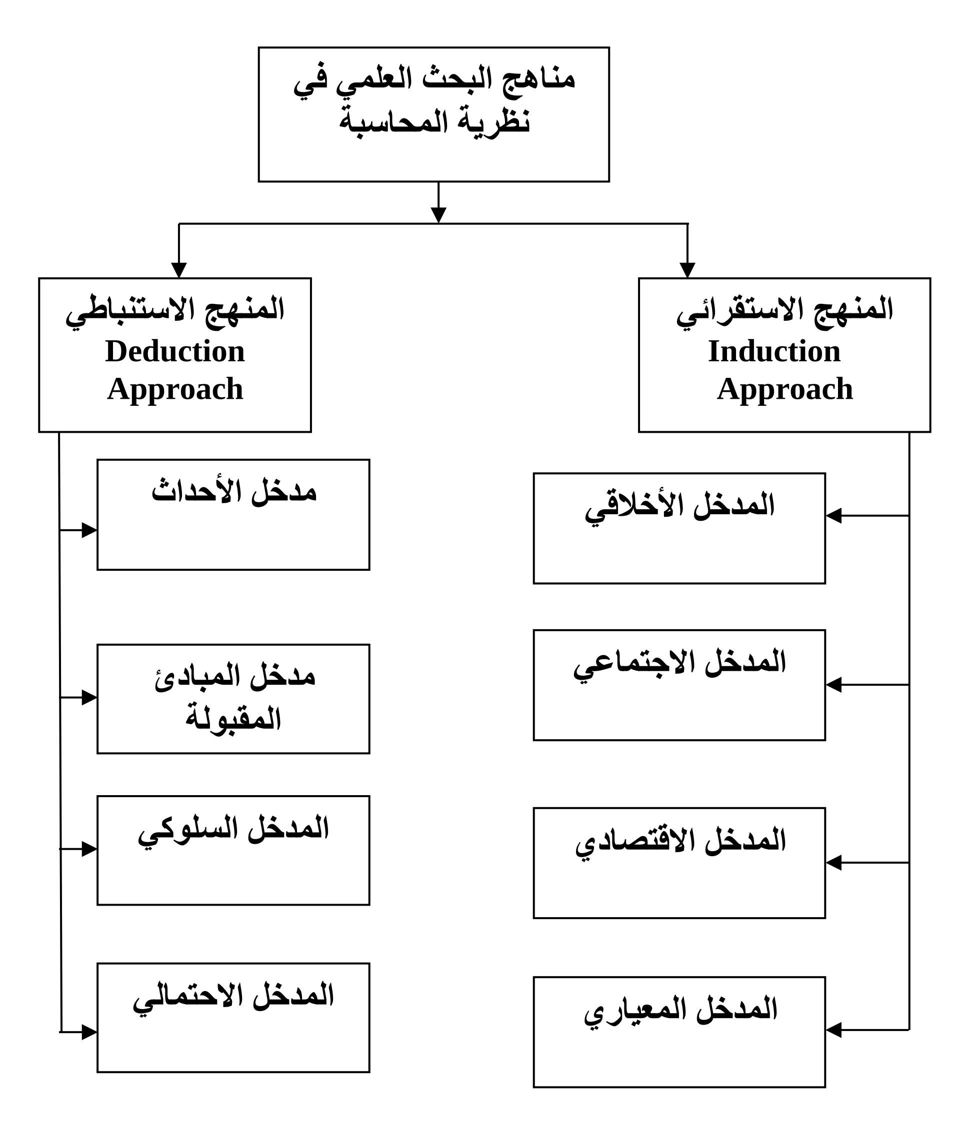
- **المدخل الاحتمالي:**

هو الذي يركز على الآثار التنبؤية للعمليات المحاسبية في المستقبل ولا يقصر اهتمامه على الأحداث الفعلية.

إن اختيار أحد هذين المنهجين يتوقف على طبيعة البحث، وليس هناك مجال للمفاضلة بينهما حيث لا يمكن اعتبار أحدهم بديلا عن الآخر.

ويمكن تلخيص ما سبق في الشكل التالي:

[1] - دكتور محمود عساف، المنهج العلمي في بحوث التسويق، دار النشر العربي، ١٩٧١، ص٢٧



هذا وقد أوضح البعض أن مناهج البحث في نظرية المحاسبة تتعدد في مجموعة من المداخل كما يلي:[١]

1 - Richard G. Schroeder & Myrtle W. Clark, Accounting Theory, John Wiley & Sons, p.54-57

١- **المدخل الاستقرائي** ***Inductive Approach***

٢- **المدخل الواقعي** ***Pragmatic Approach***

٣- **المدخل الأخلاقي** ***Ethical Approach***

٤- **المدخل السلوكي** ***Behavioral Approach***

والبحث العلمي السليم هو الذي يهتم بإضافة نظريات ثابتة الأركان واضحة المعالم – وبخاصة العلوم الاجتماعية – غالبا ما يقوم على المزج بين الاستنباط والاستقراء.

بمعنى أن المنهج العلمي ليس مجموعة محددة من الخطوات التي تلتزم ترتيبا معيناً ليس لنا إن نتجاوزه أو نعدله، ولكنه مركب من الاستقراء والاستنباط يستهدف الوصف *Description* والتفسير *Interpretation* والتنبؤ *Predication* والتحكم *Control*.

ويلاحظ إن التفكير العلمي من خلال منهج الاستنباط يتميز بعدة خصائص يجب مراعاتها وأهمها [١]:

- **التعميم:**

إن إدراك الإنسان لجزئية واحدة محددة المكان والزمان هو معرفة لهذه الجزئية وليس علما، لان العلم قوامه اطرادات في الحدوث يصوغها في قوانين عامة، نستعين بها على التنبؤ بما عساه إن يقع إذا وقعت ظروف معينة.

١- دكتور ذكي نجيب محمود، مرجع سابق، من ص٩ إلى ص٣٦.

- **إمكان اختبار الصدق:**

إن من حق كل مشتغل بموضوع معين أن يتحقق من صدق أية قضية يضعها باحث آخر، فيراجع طريقة استنباط ثم مقدمتها إذا كانت مستنبطة ليرى إن كان استنباطها سليما من الناحية المنطقية.

- **ثبات الصدق:**

لا يكفي للقضية العلمية إن تكون محققة الصدق الآن، وفي ظروف معينة قائمة، بل لابد من إن تكون مضمونة الصدق كذلك، على ما عساه أن يستجد من الحالات الداخلة في نطاقها.

- **البناء النسقي:**

ليست حقائق العلم مفككة مبعثرة لا شأن لأحداهما بالأخرى، بل أنها تلتئم في مقطوعة واحدة نسقيه البناء.

- **الموضوعية:**

لا بد للحقيقة العلمية أن تجئ – بقدر الإمكان – عن قائلها فلا يمازحها شيء من ميوله وأهوائه ونزعاته الذاتية.

ويبوب البعض النظريات فى مجال المحاسبة كما يلى:

أ- نظرية المحاسبة العملية (التجريبية):

هذه الصورة من النظرية يهتم بما يقوم به المحاسبون وبأثر هذا الأداء على الأفراد والمنظمة.

ب- نظرية المحاسبة الرسمية (الأساسية):

هذه الصورة من النظرية تهتم بالتعرف على طبيعة العلاقات المتداخلة بين المتغيرات وتتطلب لذلك مجموعة عن القواعد المنطقية مستخدمة "الاستنباط *Deduction*" .

ج- نظرية المحاسبة الوصفية:

تهتم هذه الصورة بشرح ووصف سلوك المحاسبين، وشرح أثر المعلومات المحاسبية على القرارات وعلى احتياجات المستخدمين، وتستخدم هذه الصورة منهج " الاستقراء *Induction*".

مجالات الاهتمام في نظرية المحاسبة:

في ختام هذا العنصر قد يكون من المفيد عرض طبيعة النظرية في المحاسبة من حيث مجال اهتمامها فيما يلي:

١- بعض النظريات الفرعية في المجال المحاسبي تهتم " بما يقوم به المحاسبون"
٢- بعض النظريات الأخرى تهتم " بما يجب أن يقوم به المحاسبون"
٣- بعض النظريات تهتم " بأثر المعلومات المحاسبية على سلوك الأفراد داخل أو خارج المنظمة"
٤- بعض النظريات سهلة المضمون وبعضها معقد وقد يكون من المناسب تبويب النظريات وفق طبيعة الفروض المحاسبية إلى ما يلي:

د- نظرية المحاسبة المعيارية:

تهتم هذه الصورة باقتراح الأساليب المناسبة التي يستخدمها المحاسبون لتحقيق أهدافهم التي يستخدموها المحاسبون لتحقيق أهدافهم وتستخدم هذه الصورة خليطاً من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي.

وإذا حاولنا تصنيف الصور السابقة لنظرية المحاسبة من حيث العام والخاص أو العام والمحدد فقد عرض البعض النتيجة التالية [١]:

صور النظرية	المحدد	العام
العملية	✓	-
الوصفية	✓	-
المعيارية	✓	-
الأساسية	✓	-

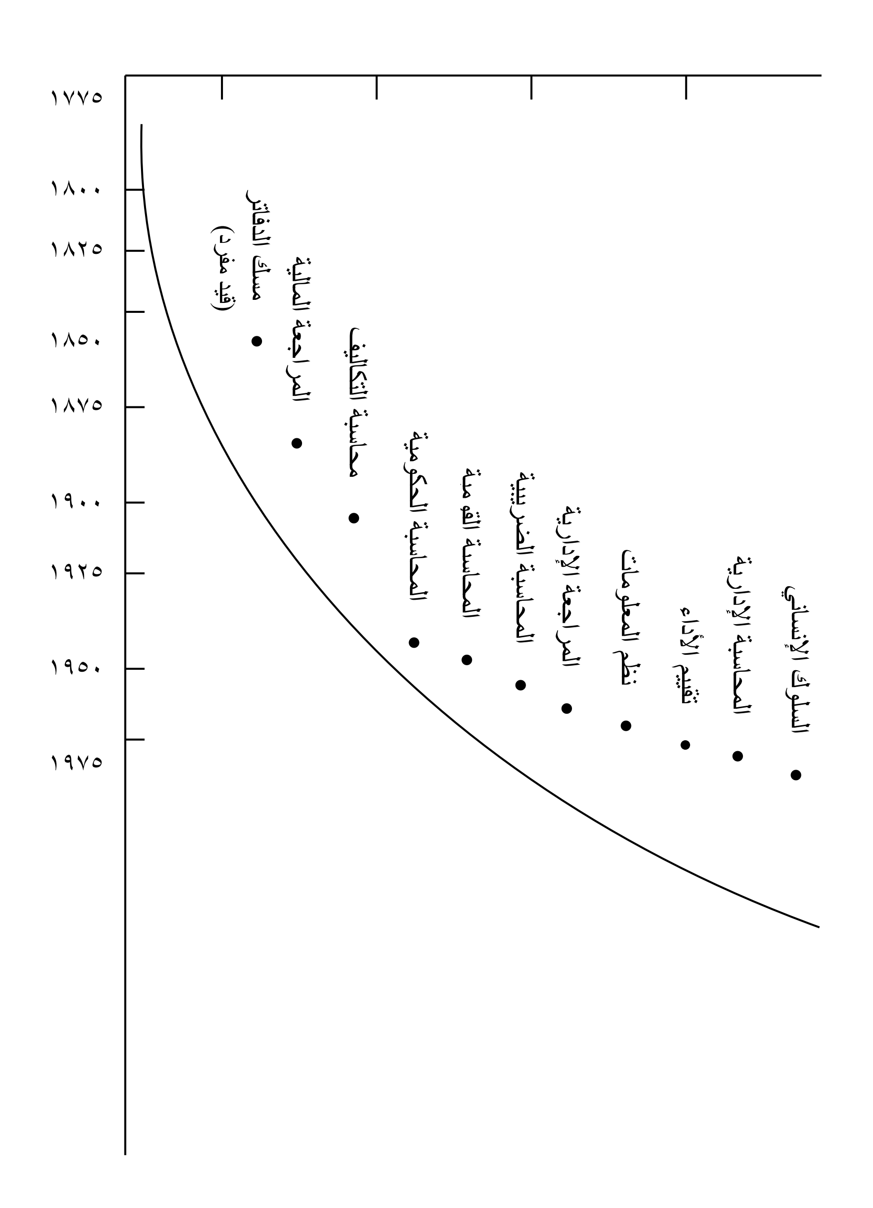
٥- التطور الفكري المحاسبي

Development of Accounting Thought

المتتبع لتطور الفكر المحاسبي يستطيع التعرف على دور المحاسبة إذ نظر إلى الماضي والحاضر وتطلع إلى المستقبل، وفي هذا المجال يوضح *Kohler* إن المحاسبة في طريقها الوحيد قد أثرت كثيرا في شكل النشاط الإنساني حيث تمتد جذورها إلى الماضي وتصل إلى الحاضر، كما أنها تؤثر في مستقبل كل منا [٢].

ويمكن التعرف على تطور المحاسبة كعلم له فروع من الشكل التالي الذي أظهره *Leo Herbert* عن تطور المعرفة المحاسبية ابتداء من عام ١٧٧٥م حتى عام ١٩٧٥م [٣].

1 - Scott H. & Gerham P., op.cit., p.15
2 - Kric L. Kohler, Accounting for Management, Premic – Hall, 1965, p. 2
3- Norton M. Bedford, Extentions in Accounting Disclosure, prentice- Hall, 1973, p. 18


١٧٧٥
١٨٠٠
١٨٢٥
١٨٥٠
١٨٧٥
١٩٠٠
١٩٢٥
١٩٥٠
١٩٧٥
مسك الدفاتر (قيد مفرد)
المراجعة المالية
محاسبة التكاليف
المحاسبة الحكومية
المحاسبة القومية
المحاسبة الضريبية
المراجعة الإدارية
نظم المعلومات
تقييم الأداء
المحاسبة الإدارية
السلوك الإنساني

ومن جانبنا يمكن إضافة مرحلة أخرى إلى الاهتمامات المحاسبية وتطور الفكر المحاسبي خلال الأربعين سنة من عام ١٩٧٥ حتى عام ٢٠١٥م حيث ظهرت المحاسبة البيئية *Environmental Accounting*، والمحاسبة الدولية *International Accounting* وتطورات المحاسبة القومية والإطار المفاهيمى *Conceptual Framework* لمعايير التقارير المالية الدولية.

ويمكن عرض ملخص لمراحل تطور الفكر المحاسبي في اتجاه تكوين نظرية عامة للمحاسبة فيما يلي:

المرحلة الأولى (ما قبل عام ١٤٩٤م):

تتميز هذه المرحلة بضعف الجانب الفكري، وان شهدت تطورات أساسية في ممارسة مهنة المحاسبة، والجذور الأولى للمهنة بدأت خلال تطور هذه المرحلة نتيجة لاستخدام النقود، وظهور المنشآت الفردية ونشأة الائتمان، وازدياد حركة التجارة داخل وبين الدول، والحاجة إلى المحافظة على رأس المال المملوك ملكية مشتركة *Private Property* لأصحاب المنشآت.

لذلك يطلق عادة على هذه المرحلة مرحلة "إمساك الدفاتر" *Book Keeping* حيث تم التركيز فيها على كيفية إثبات العمليات وتبويبها في دفتر خاص بذلك، على أساس استخدام بعض الطرق المحاسبية ووحدة النقد في مثل هذا التسجيل والاعتماد على القيد المفرد البسيط *Simple single entry* والتاريخ يحدثنا بأن مصر كان لها فضل السبق في هذه المرحلة لظهور حكومة منظمة فيها قبل الميلاد، وهنا يوضح *Enthoven*:

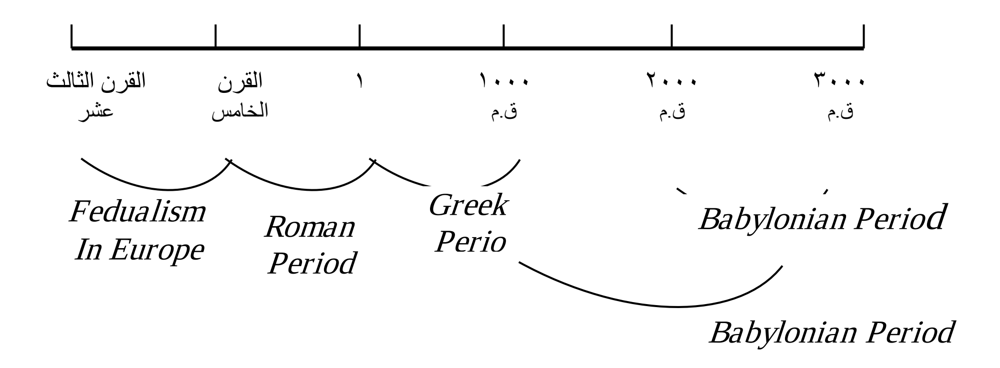
The Concept of Accountability of public funds dates back to the Nile Kingdom [(1)].

1 - Adolf H. Enthoven. Accounting and Economent Policy. North Holland Publishing Co. 1973, p. 17.

وفي عصر انتشار التجارة وقيام إيطاليا بدور بارز في مجال التبادل التجاري كان طبيعيا أن تتقدم المحاسبة كمهنة ثم كعلم في مثل هذا المناخ.

وفي عام ١٢٠٢م بدأ انتقال واستخدام الأرقام العربية والطرق الحسابية في أوروبا خاصة في كتاب *Leonard of Pisa* وقد انتشر النظام العربي بسرعة وحل محل الأرقام الرومانية.

وقد عبر *Vernon Kam* عن هذه المرحلة في الشكل التالي:



المرحلة الثانية (١٤٩٥م وحتى عام ١٨٠٠م):

تتميز هذه المرحلة بظهور القيد المزدوج وبصفة خاصة عندما اصدر *Luca Pacioli* كتابة السابق الإشارة إليه، وفي هذه المرحلة انتقلت حركة التجارة في المجال الدولي إلى إنجلترا، وبدأ يظهر دورها في قيادة هذه الحركة، وبين عام ١٥٢٢م وحتى ١٥٢٨م ظهرت سجلات لحسابات التكاليف في إنجلترا، وعلى الرغم من تأثر الممارسة في إنجلترا في بادئ الأمر بما كان معمولا به في إيطاليا، إلا انه ما لبث أن ظهر أول تطبيق لما عرف بعد ذلك بالطريقة الإنجليزية في المحاسبة في عام ١٥٤٣م بواسطة كتاب لـ *Hugh Old Castle* أستاذ الرياضيات الإنجليزي، وفي عام ١٥٤٧م صدرت ترجمة وتحليل له ثم تلا ذلك صدور كتب أخرى في أعوام ١٥٨٨،١٥٦٧،١٥٥٣م.

وفـي هـذه المرحلـة يرجـع الـبعض أول تطبيـق مـنظم وظهـور قـواعـد مفهومـة لامساك الدفاتر لكتاب *Charles Snell* والذي نشر عـام ١٧٠١م متضـمنا لــ ٦٩ قاعدة لامساك الدفاتر.

وان كان التركيز فـي مثـل هـذه القـواعد علـى كيفيـة تطبيـق القاعـدة دون تحديد المنطق الذي تحتويه حتى أن بعض الكتاب في هذه المرحلة مثل *Beele* كتب [١]:

I am able to answer the same by rote, but the reasons there I understand not.

ويـرى الـبعض أن الفتـرة مـن ١٥٠٠م وحتــى ١٨٠٠م هــي فتـرة التحضـير الأساسي لظهور نظرية المحاسبة ولم تشهد هذه الفترة كتابـات أساسية فـي مجـال النظريـة، حتـى أن *Peragabllo* أشـار إلـى انـه منـذ كتابـة باسيليو وحتـى بدايـة القرن التاسع عشر لم تكن هناك كتابات في مجال النظرية.

المرحلة الثالثة: (١٨٠١ ــ ١٩٥٥م)

تتميـز هـذه المرحلـة بظهـور الثـورة الصـناعية فـي أوروبـا، وظهـور المنشـآت الكبيرة، وانتشـار السكك الحديدية، وظهـور ضـرائب الـدخل فـي صـورة تشـريعات منظمـة، ممـا كـان لذلك أثـره الواضـح علـى بدايـة التحـول مـن إمسـاك الـدفاتر إلـى المحاسبة، ويشير *Littleton* إلى هذه المرحلة بقولـه:

"The nineteenth century saw book-keeping transformed into accounting"

كما تتميز هذه المرحلة بظهور الشخصية المعنوية للشـركات، بعد أن انفصـلت الملكية عن الإدارة مما كان له أثـر مباشـر علـى تغييـر النظـرة إلـى طبيعـة معادلـة الميزانية، وطبيعة كل من الأصول والالتزامات.

---

1 - Scott Henderson & Graham Perison, An Introduction to Financial Accounting Theory, Longman Chesire, Australia, 1977, p.22.

كما تتميز هذه المرحلة بظهور الولايات الأمريكية على مسرح المحاسبة بعد مصر وإيطاليا وإنجلترا، فقد شهد عام ١٨٤٢م كتابا لمؤلف أمريكي يدعى *Thomas Jones* كما كان لظهور بعض المجلات العلمية في هذه المرحلة ومؤلفات كل من *Charles E. Sprague* *Kestes & Hatfield* أثره في وضع النبتة الأولى لنظرية علمية في المحاسبة.

ويعتبر *W.A. Paton* من الرواد الأوائل الذين كان لهم الفضل في تبيان الإطار العلمي للمحاسبة، في كتابه الذي نشر عام ١٩٢٢م تحت عنوان نظرية المحاسبة، حيث ساهم بصفة خاصة في تحديد طبيعة الوحدة المحاسبية *Accounting Entity* ثم توالت بعد ذلك الكتابات العلمية في مجال النظرية المحاسبية عن طريق *Hartfield* وMoore *عام* ١٩٣٨م ومن بين الكتابات البارزة في هذا المجال كتابات *Gilman* عام ١٩٣٩م عن *Accounting Concepts of Profit* ثم ظهر عام ١٩٤٠م كتاب *Paton & Littleton* بعنوان

"An Introduction to Corporate Accounting Standards"

وقد أعيد طبع هذا الكتاب أكثر من ١٦ مرة وقد وصف حديثاً بأنه أعظم إضافة علمية للمحاسبة في القرن العشرين، وفي الفصول التالية نعرض تلخيصا لهذه الدراسة.

المرحلة الرابعة (١٩٥٦ ــ ١٩٧٠م):

تتميز هذه المرحلة بظهور المنظمات المهنية والأقسام العلمية المهتمة بأمر المهنة، بجانب ظهور كثير من الدراسات حول نظرية المحاسبة، ثم أظهرت كتابات أخرى متميزة في هذه المرحلة والتي اهتمت بمشكلة انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد منها:

- دراسة للمعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين عام ١٩٦٥م.
- دراسة للجمعية الأمريكية للمحاسبة *A.A.A* في عام ١٩٦٥م.

- دراسة *Chambers* في عام ١٩٦٦م والتي بدأها بسلسلة مقالات ابتداء من ١٩٥٥م.
- دراسة *Ijiri* في عام ١٩٦٧م.

وتتميز هذه المرحلة بظهور المدخل المعياري في عرض نظرية المحاسبة بجانب المدخل الوصفي والتفسيري السابق عليه، ومن هذا المدخل ما ظهر عام ١٩٦٠ في كتابات *Carl Nelson* ثم دراسة *Sprouse & Moontiz* في عام ١٩٦٢م، وكتابات *Edwards & Bell* في عام ١٩٦١م المتعلقة بمكاسب وخسائر حيازة الأصول ودراسة للمعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين AICPA في عام ١٩٦٣.

ويوضح البعض في هذا المجال ما يلي [1]:

From approximately the 1920s to the 1960s، theories of accounting were predominantly developed on the basis of observations of what accountants actually did in practice.

المرحلة الخامسة (١٩٧٥ وحتى الآن):

يمكن وصف هذه المرحلة بأنها مرحلة التقدم السريع في مجال المحاسبة، نتيجة لأساليب بحوث العمليات والأساليب الإحصائية والحاسب الآلي، والعلوم السلوكية ومدخل النظم، والمعايير الدولية للمحاسبة، والشركات متعددة الجنسيات، مما كان من نتيجته اتساع مجال الدراسة في نظرية المحاسبة، وتطور الأساليب المستخدمة في القياس والتوصيل.

ويوضح *Graig & Jeffery* في هذا المجال أنه منذ منتصف حتى نهاية السبعينيات حدثت تغيرات كثيرة في مجال اهتمام البحوث المحاسبية وتطور

1 - Graig Deegan & Jeffery Unerman, Financial Accounting Theory, McGraw Hill Education, 2006, P.6

النظرية، حيث ظهر الاهتمام الواضح بالهدف الرئيسي للمحاسبة ليكون الشرح والتنبؤ بالتطبيقات المحاسبية بدلاً من الاقتصار على المداخل الوصفية [١].

وتتميز هذه المرحلة باتخاذ المنهج العلمي في صياغة نظريات محددة في مجالات معينة في طريق التعارف على نظرية عامة للمحاسبة بعد تحديد المشكلة وتحديد البيانات المناسبة ووضع الفروض واختبار صحة هذه الفروض وقد وصف Caplan هذه المرحلة بأنها: "Movement from dogma to Science"

وقد عدد البعض المجالات الأساسية للأبحاث المحاسبية فيما يلي [٢]:

- دراسة متعلقة بالفترة المحاسبية	*The accounting period*
- دراسة متعلقة بالأهمية النسبية	*The materiality concept*
- دراسات متعلقة بموضوعية المقاييس المحاسبية	*The objectivity of accounting measures*
- دراسات تختص بمدى الثبات في التطبيق المحاسبي	*Accounting consistency*
- دراسات مرتبطة بمدى توافر متطلبات الإفصاح	*The value of disclosure requirements*
- دراسات مرتبطة باستخدام التقارير المحاسبية	*The use of accounting reports*
- دراسات مرتبطة بمعايير المراجعة	*Auditing standards*

1 - Craig D.& Jeffery u., op.cit., P.8
2 - Scott Henderson & Graham Perison, op. cit., p. 37

وفي عام ١٩٧٣ حدث تغيران مؤثران في مهنة المحاسبة وهما تأسيس مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي *FASB* ولجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* وقد تحولت هذه اللجنة إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين *IAFC* في عام ١٩٧٧؛ والذى أنشأ به مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* وفي عام ٢٠٠٢م بدأ الاتفاق بين المجلسين الأمريكي والدولي على تحقيق التنسيق بينهما خاصة مع بدء الاتحاد الأوربي في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ابتداءً من يناير عام ٢٠٠٥م وفي سبتمبر عام ٢٠١٠ صدر الاطار المفاهيمى المشترك بينهما والذى تضمن تحديد ١١ هدفي فرعياً للقوائم المالية؛ وحدد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في خاصتين رئيستين هما: الملاءمة *Relevance*، والتمثيل الصادق *Faithful Representation*، ثم عرض أربعة خصائص مساندة هي:

Comparability	- القابلية للمقارنة
Reliability	- القابلية للتحقق
Understandability	- القابلية للفهم
Timelines	- التوقيت المناسب

وحدد معاني المفاهيم المحاسبية *Accounting Concept* وفي الفصول القادمة شرح وتعليق على هذا الإطار.

٦- تصنيف الدراسات في نظرية المحاسبة

Classification of Studies in Accounting Theory

المستعرض لطبيعة الدراسات المهتمة بتكوين نظرية للمحاسبة يمكن أن يلحظ المجموعات التالية:

أ- من حيث طبيعة المكونات:

نجد اتجاه النظرية الوصفية العامة *General Explanatory Theories* وهذا الاتجاه هو الاتجاه الأصلي عند بداية الكتابة عن نظرية المحاسبة، ويهتم بعمليتي الوصف والتفسير لما يقوم به المحاسب من أعمال ومن أمثلة الدراسات التي تدخل تحت هذه المجموعة نجد:

- دراسة *W.A. Paton* عام ١٩٢٢م.
- دراسة *Hartfield & Moore،Sanders* في عام ١٩٣٨م.
- دراسة *S. Gelman* في عام ١٩٣٩م.
- دراسة *W. A. Paton & A. C. Littleton* في عام ١٩٤٠م.
- دراسة *Yujiljri* في عام ١٩٦٧م.

في الوقت الذي نجد فيه مجموعة من الدراسات اتخذت الاتجاه المعياري في عرض وتكوين نظرية للمحاسبة *General Normative Theories* حيث اهتم هذا الاتجاه بعرض ما يجب أن يقوم به المحاسب ومن هذه المجموعة نجد:

- *دراسة Maurice Moonitz في عام ١٩٦١م.*
- *دراسة R. T. Sprouse & M. Moonitz في عام ١٩٦٢م.*
- *دراسة الجمعية الأمريكية للمحاسبة في عام ١٩٦٦م.*

ب- من حيث جوهر الاهتمام:

إذا ما انتقلنا إلى تبويب الدراسات من حيث جوهر اهتمامها يمكن أن نجد الاتجاهات المتتالية التالية:

١. **اتجاه الدخل الحقيقي** ***True Income Approach***

حيث يهتم هذا الاتجاه بقياس الدخل وأثر استخدام كل من التكلفة الجارية والتكلفة التاريخية عليه.

٢. **اتجاه نموذج القرار:** ***Decision Model Approach***

حيث يهتم هذا المدخل بالتعرف على احتياجات متخذي القرار من المعلومات، وتحديد المعلومات المحاسبية على ضوء هذه الاحتياجات المختلفة المفترضة.

٣. **اتجاه النماذج السلوكية:** ***Approach Behavioral Models***

حيث يهتم هذا المدخل بسلوك متخذ القرار والتعرف على الاحتياجات الفعلية لمتخذي القرارات، ويمتد هذا الاتجاه في شعب ثلاث كما يلي:

١/٣ دراسات الهدف منها رفع كفاءة الأداء المحاسبي.

٢/٣ دراسات الهدف منها بحث أثر التنظيم الإداري على تصميم وتنفيذ النظام المحاسبي.

٣/٣ دراسات الهدف منها دراسة أثر القياس المحاسبي على سلوك العاملين.

٤. **اتجاه اقتصاديات المعلومات**[١]**:** ***Information Economics***

حيث يعتمد هذا الاتجاه في بناء نظرية المحاسبة على أن كل المعلومات المحاسبية التي تنتج من أنظمة محاسبية مختلفة يجب تقويمها طبقا لقاعدة التكلفة والعائد *Cost-Benefit* وعلى ذلك فالمعلومات في نظر أصحاب هذا الاتجاه سلعة يمكن ويجب أن تخضع للتقييم.

١- دكتور سمير هلال، محاسبة شركات الأموال، ١٩٨٦، ص٢٨.

٥. اتجاه نظرية الوكالة [١]: *Agency Theory*

ظهر هذا الاتجاه في عام ١٩٧٦ في الولايات المتحدة الأمريكية نتيجة لتقرير تقييم مهنة المحاسبة والمراجعة الذي قام به الكونجرس الأمريكي المعروف باسم *Metcalf Study* وان كانت هذه النظرية تمتد جذورها إلى قول ادم سميث عن تعظيم المنفعة الفردية.

وهذا الاتجاه يحرص على التعرف على المشكلة الناتجة عن المصالح المتعارضة بين الفئات المختلفة المرتبطة بالمنظمة ومنها:

- تعارض مصلحة حملة الأسهم مع مصلحة حملة السندات.
- تعارض مصلحة حملة الأسهم مع الإدارة العليا.
- تعارض مصلحة حملة الأسهم مع مراقب الحسابات.

وهكذا تعددت الاتجاهات في تكوين نظرية للمحاسبة، وليست هذه الاتجاهات هي نهاية المطاف، ذلك لأننا نذكر القارئ بحقيقة أساسية في هذا المجال وهي انه " لن تكتب السلامة والنجاة لأية جماعة تعتبر النظم فيها غير قابلة للتغيير، ولا تخضع نظمها باستمرار لاختبار خدمة الخير العام، ذلك لان النظم ليست إلا وسائل، والمواءمة بينها وبين مطالب الحياة ستظل قائمة ما بقيت الحياة ".

ويؤكد البعض على النتيجة السابقة بقولهما [٢]:

There are many theories of financial accounting. That is, there is no universally accepted theory of financial accounting or, indeed, any universally agreed perspective of how accounting theories should be developed.

١- راجع في هذا المجال: دكتور زكريا الصادق: نحو استخدام نظرية تكلفة الوكالة في تطوير نظرية إيجابية للمحاسبة، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، السنة الرابعة، ١٩٨٤، ص١١٤-١٤٣.

2- Cracg Deegan & Jeffery Unerman ‹Financial Accounting Theory, Mc Graw – Hill Education, 2006, p. 5.

٧- المسئولية عن صياغة نظرية المحاسبة

The Responsibility of Accounting Theory Formation

في ختام هذا الفصل يثور تساؤل مؤداه، إذا كانت هناك حاجة إلى صياغة نظرية متكاملة للمحاسبة، فمن المسئول عن هذه المهمة؟

وللإجابة عن هذا التساؤل نجد أن الأمر يستلزم بحث الأمور التالية:

- ما هي طبيعة المدخل التي يستخدم في وصفها؟
- ما هو مجال تطبيقها؟
- ما هي سلطة الإلزام في تطبيق النظرية؟

ومن خلال ما تقدم يمكن القول بأن الأمر يستلزم لقبول الأخذ بنظرية معينة أن يتم – في رأيي – من خلال عدة مستويات على النحو التالي:

المستوى	
المستوى الأول الأساسي	**توصيات الأفراد الباحثين** ↓
المستوى الثاني	**توصيات المؤتمرات العلمية المحلية** ↓
المستوى الثالث	**توصيات اللجان المنبثقة عن المنظمات المهنية** ↓
المستوى الرابع	**جهود المنظمات الحكومية المحلية** ↓
المستوى الخامس	**نتائج المؤتمرات العلمية الدولية** ↓
المستوى السادس	**جهود المنظمات الدولية المهنية والعلمية**

وبدون هذا التتابع الذي يستلزم تنسيقا خاصا سيتأخر قبول نظرية عامة للمحاسبة، ويؤكد *Most* على ذلك بقوله:

As accounting standards and laws prolixerate، the problem of harmonization becomes more urgent. [(1)]

ولأهمية الدور الذي لعبته وتلعبه المنظمات المهنية في تطوير المحاسبة فيما يلي عرض مبسط لأهم هذه المنظمات في كل من الولايات المتحدة والمملكة المتحدة ومصر:

- **في الولايات المتحدة:**

في عام ١٩١٧ ظهر المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين (*ICPA*) حيث برز دوره في توحيد أسس الممارسة المحاسبية عن طريق مدخل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما *GAAP*.

وفي عام ١٩٣٢ ظهرت المحاولة الأولى لتطوير هذه المبادئ *GAAP* حيث تضمنت مبادئ خمسة تتعلق بالأرباح غير المحققة والمكاسب الرأسمالية، وأرباح الشركات التابعة، وتوزيعات أرباح الأسهم، وأوراق القبض على الشركات التابعة.

ثم ظهرت بها لجنة بورصة الأوراق المالية (*SEC*) في عام ١٩٣٤ بعد صدور قانون الأوراق المالية عام ١٩٣٣ والذي صدر لحماية المستثمرين من التحيز في التقارير المالية.

وقانون عام ١٩٣٤ والذي صدر لتنظيم تجارة الأسهم والتداول القومي

وفي عام ١٩٣٨ أعلنت هذه اللجنة أنها ستتولى إصدار المعايير الخاصة بمهنة المحاسبة في حالة عجز المهنة عن ذلك [(٢)].

وفي عام ١٩٣٦ تم تشكيل لجنة إجراءات المحاسبة وقد بدأت بتسعة أعضاء ثم وصلت ٢١ عضوا، وقد أصدرت تلك اللجنة عددا من النشرات المحاسبية المرتبطة بمعالجة بعض المشاكل بالإضافة إلى لجنة المصطلحات المحاسبية.

---

1 - Kenneth S. Most, op. cit., p. 14
2- Kenneth S. Most, op. cit., p. 14

وفي عام ١٩٥٩ حل مجلس المبادئ المحاسبية *(APB) Accounting Principles Board* محل لجنتي الإجراءات والمفاهيم السابقتين، وقد تألف من ٢١ عضوا من أعضاء معهد المحاسبين المعتمدين وبعض الأكاديميين وممثلين عن الشركات الصناعية وقد أصدر المجلس ٣١ رأيا و٤ قوائم.

وسبق إيضاح أنه في عام ١٩٧٣ تكون مجلس معايير المحاسبة المالية *(FASB)* ليحل محل مجلس المبادئ المحاسبية، وقد ساهم هذا المجلس في إصدار العديد من النشرات كان لها أهمية خاصة في مجال المحاسبة وقد أصدر هذا المجلس أربع مجموعات من الإصدارات هي:

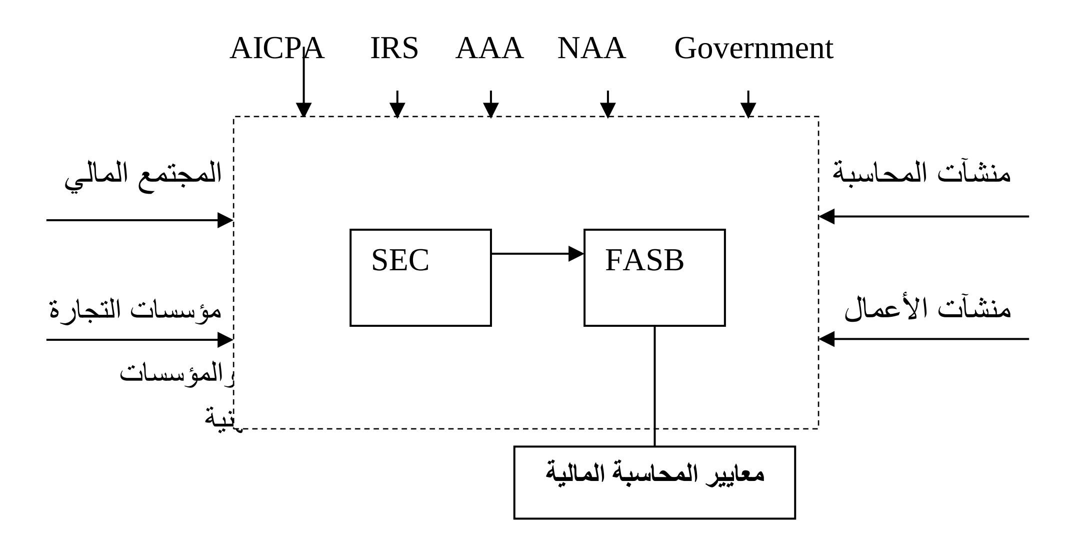
١- قوائم معايير المحاسبة المالية.	***(SFAS)***
٢- التفسيرات.	***Interpretations***
٣- الإرشادات المهنية.	***Technical bulletins***
٤- قوائم مفاهيم المحاسبة المالية.	***(SFAC)***

وأوضح رؤية المجلس فيما يلي [1]:

The FASB's mission is to establish and improve standards of financial accounting and reporting for the guidance and education of the public، including issues، auditors، and the users of financial information.

1- Richard G. Schroeder & Myrtle W. Clark, Accounting Theory, John Wiley & Sons, p.9.

وقد أوضح البعض المؤثرات على بناء المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة كما يلي [1]:



- **في المملكة المتحدة:**

كان من أهم المنظمات وأقدمها وما زالت له هذه الأهمية هو معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز *(ICAEW) The Institute of Chratered Accountants in England and Wales* وذلك منذ عام ١٨٨٠م، ويوجد معهد بإسكتلندا ومعهد بإيرلندا بالإضافة إلى جمعية المحاسبين المعتمدين، ومعهد التكاليف والمحاسبين الإداريين.

1 - Lanny, M. Solomon, Richard J. Vargo & Larry M. Walther, Accounting Principles. Second Edition, John Wiely & Sons, 1986, p. 470.

- **في مصر:**

في سبيل الاهتمام بتنظيم المهنة لتمكينها من الوفاء بدورها في هذا المجال أنشئت جمعية المحاسبين والمراجعين عام ١٩٤٦م ثم صدر قانون تنظيم المهنة رقم ١٣٣ لعام ١٩٥١م، وقامت هذه النقابة بوضع دستور المهنة في ٤ أغسطس عام ١٩٥٨م وتعرض هذا الدستور في جوانب منه لبعض ما سمي وقتها "بالقواعد المحاسبية".

ولم يكن التقصير في هذا المجال في مواد الدستور، بل كان ناتجا عن ركود النشاط العلمي داخل وخارج النقابة منذ صدور الدستور عام ١٩٥٨م، وحتى صدور النظام المحاسبي الموحد عام ١٩٦٦م، ثم أنشأت نقابة التجاريين عام ١٩٧٢م وظهر من بين أهدافها:

- الارتقاء بالمستوى العلمي والمهني للتجاريين.
- العمل على تنمية ونشر البحوث المهنية وتشجيع التأليف في مجالاتها وربط البحوث العلمية بموقع الاجتماعية بدراسة أساليب ووسائل تحسينه وزيادته وتخفيض تكاليفه.
- التعاون مع المنظمات المحلية والإقليمية المماثلة بالعالم اجمع، والاشتراك في دراسة الموضوعات والمشروعات ذات الطابع المشترك وتبادل المعلومات والخبرة وكذلك الاشتراك في المؤتمرات الدولية التي ترتبط بهذه الأهداف والتي تعقد بالخارج والعمل على عقدها بالبلاد، كما أنشئ المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين منبثقا عن هذه النقابة.

وفي عام ١٩٧٧ أنشئ المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، وقد ساهم في تفعيل الحركة العلمية والتدريب المهني.

ثم صدر قرارا تأسيس شعبة مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة بنقابة التجاريين.

ولعل هذا التنظيم الضخم في حجمه وإمكاناته يستطيع أن يثري الحقل العلمي المحاسبي في مصر مما يساعد على الارتقاء إلى المستويات العالمية ويوحد

الجهود في بوتقة واحدة تخرج منها الأبحاث العلمية الجديدة والمفيدة وكان حريا بمشروع قانون تنظيم المهنة الاهتمام بتكوين المجلس العلمي أو المكتب العلمي ليتولى بجدية أعباء المهام العلمية التي استهدف تحقيقها قانون النقابة، بالتنسيق مع كل من المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

والخلاصة في هذا الفصل أن المحاسبة علم له نظرية يجب الاهتمام بها والعمل على استمرار تطويرها بما يحفظ للمحاسبة وللمحاسبين الدور المعلق عليهم في المجتمع، ويستلزم الأمر إتباع كافة المناهج العلمية والاتجاهات التي تكفل تحقيق الهدف السابق، والمسئولية في ذلك تقع مشتركة على الباحثين والهيئات العلمية والمهنية المحلية والإقليمية والدولية.

قضية للمناقشة: (١)

في ضوء التطورات المتلاحقة في مجال نظرية المحاسبة؛ ونظراً لأن جذور مهنة المحاسبة بدأت في مصر؛ ونظراً للمساهمات المحدودة للدول العربية ما هي خريطة الطريق لتوفير متطلبات التطبيق الكامل للمعايير الدولية في المحاسبة في الدول العربية؛ وعلى من تقع مسئولية ذلك؟ وكيفية المساهمة العربية في تطوير الفكر والممارسة المحاسبية؟

ثبت بأهم المصطلحات	List of Terms
نظرية المحاسبة	*Accounting Theory*
الفكر المحاسبي	*Accounting Thought*
نظرية الوكالة	*Agency Theory*
النماذج السلوكية	*Behavioral Models*
التوصيل	*Communication*
المنهج الاستنباطي	*Deduction Approach*
الإفصاح	*Disclosure*
المحاسبة البيئية	*Environmental Accounting*
المنهج الاستقرائي	*Induction Approach*
التفسيرات	*Interpretations*
اقتصاديات المعلومات	*Information Economics*
القياس	*Measurement*
غير علمي	*Nonscientific*
منهج البحث	*Research Methodology*
العلم والنظرية	*Science & Theory*
علمي	*Scientific*
قوائم معايير المحاسبة المالية	*(SFAS)*
قوائم مفاهيم المحاسبة المالية	*(SFAC)*
الإرشادات المهنية	*Technical Bulletins*

أسئلة للمراجعة عن الفصل الأول

Review Question

(١)

حدد الصواب أو الخطأ:

١- تطورت المحاسبة من مهنة غير منظمة إلى علم ثم إلى مهنة منظمة.

٢- نظرية المحاسبة هي نظرية قديمة ومتعارف عليها بين المحاسبين ومن ثم يجب الاكتفاء بما هو موجود الآن، وتوجيه الاهتمام إلى مشاكل التطبيق.

٣- يمكن في أي وقت تعديل نظرية المحاسبة طالما أن التعديل سيضيف جديدا إلى ما هو قائم.

٤- إن صياغة نظرية متكاملة للمحاسبة تمثل عملاً أساسياً ومسئولية الجامعات فحسب.

٥- النظريات في العلوم الطبيعية هي من وضع الإنسان، بينما في العلوم الاجتماعية تعبر عن حقائق ثابتة.

٦- نظرية المحاسبة تمثل حصيلة الممارسة المحاسبية للنتائج.

٧- نظرية المحاسبة هي عمل محلي إقليمي لا يتعدى حدود الدولة.

٨- يجب صياغة نظرية للمحاسبة لكل نوع من المنشآت.

٩- نظرية المحاسبة يجب أن يسبقها الاتفاق على إطار مفاهيمي.

١٠- معايير التقارير المالية الدولية هي بديل النظرية في المحاسبة.

(٢)

سألك سائل عن معنى المصطلحات التالية:

- النظرية
- العلم
- المهنة
- الفن
- العلمي واللاعلمي وغير العلمي.

فبماذا تجيب؟

(٣)

من المسئول عن صياغة نظرية المحاسبة؟ وكيف؟

(٤)

" مرت المحاسبة في تطورها بعدة مراحل ساهمت في تكوين تراكم معرفي ساعد على تطوير الفكر والممارسة المحاسبية."

اشرح هذه العبارة

(٥)

" المنهج الاستنباطي بمداخله والمنهج الاستقرائي بمداخله قابلة للتطبيق في المجالات المحاسبية."

هل توافق على هذه النتيجة؟ ولماذا؟ وفي حالة الإجابة بنعم وضح كيف يكون ذلك؟

(٦)

" في مجال الاجتهاد لصياغة نظرية المحاسبة ظهرت مجموعة من الدراسات اتخذت مداخل متنوعة، يمكن تبويبها من حيث أثرها في مجموعات وفق كل مدخل"

اشرح مضمون هذه العبارة

(٧)

قال لك قائل بأن المحاسبة مهنة وليست علماً. كيف تثبت له بأن المحاسبة علم؟

(٨)

تطورت المحاسبة من حيث بلد المنشأ كما يلي:

أ- مصر ثم إنجلترا ثم إيطاليا ثم أمريكا.
ب- إنجلترا ثم مصر ثم إيطاليا ثم أمريكا.
ج- أمريكا ثم مصر ثم إنجلترا ثم إيطاليا.
د- مصر ثم إيطاليا ثم إنجلترا ثم أمريكا.
ه- إيطاليا ثم مصر ثم أمريكا ثم إنجلترا.

وضح أي هذه العبارات صواب مع التدليل.

(٩)

" الحاجة إلى المحاسبة تتناقص مع التطورات المالية المعاصرة"

هل توافق على هذه العبارة؟ ولماذا؟

(١٠)

يرى البعض أن النظرية تطور الممارسة، بينما يرى آخرون بأن الممارسة تطور النظرية.

إلى أي الرأيين توافق ولماذا؟

الفصل الثاني

تحليل لبعض الدراسات في نظرية المحاسبة

An Analysis for Studies in Accounting Theory

نطاق الدراسة

Scope of Chapter

تتضمن الدراسة في هذا الفصل عرضاً وتحليلاً لمجموعة من الدراسات التي تمت في مجال نظرية المحاسبة وتمتد من عام ١٩٢٠ وحتى عام ٢٠١٠م، للتعرف على طبيعة وحجم المساهمات المتراكمة في هذا المجال، مع عرض للجوانب الإيجابية والنقائص في كل دراسة؛ كمنطلق لصياغة إطار متكامل لنظرية علمية للمحاسبة.

تمهيد:

في هذا الفصل رأيت عرض مجموعة من الدراسات التي تناولت الإطار العام لنظرية المحاسبة، كي يقف القارئ على مدى التكامل والجهد في هذه الدراسات، وكمنطلق لصياغة إطار مقترح لنظرية المحاسبة.

وفي رأيي أن الدراسات التي تمت في مجال نظرية المحاسبة على اختلافها، حاولت كل منها تناول جانب لم ينل نفس العناية من جانب الدراسات السابقة عليها، وفي اتجاه تكاملي يمكن قبوله لنظرية المحاسبة من جانب الدارسين والممارسين لها.

وفيما يلي عرض مختصر لمجموعة من الدراسات؛ مرتبة زمنيا من القديم إلى الحديث؛ التي تمت في مجال نظرية المحاسبة سواء ما يتعلق منها بالجانب الوصفي والتفسيري *Explanatory* لما يقوم به المحاسب أو لما اختص منها بالجانب المعياري *Normative* لما يجب أن يقوم به المحاسب:

وفي هذا المجال أوضح *Craig &Jeffery* أنه من عام ١٩٢٠ تقريباً وحتى عام ١٩٦٠ تطورت نظريات المحاسبة على أساس الملاحظات لما يقوم به المحاسبون بالفعل من التطبيق. وفي آخر عام ١٩٧٠ حدثت تغيرات في اتجاه التركيز على البحث المحاسبي كأساس لتطوير النظرية وجعل من الممكن التنبؤ بما سيكون عليه التطبيق [١].

أولاً: دراسة *W.A. Paton* بعنوان *Accounting Theory* في عام ١٩٢٢ [٢]:

في الفصل العشرين من هذه الدراسة لخص باتون الفروض الأساسية في نظرية المحاسبة في أحد عشر فرضا، وجمعها تحت سبعة عناوين أساسية على النحو التالي:

1 - Craig Deegan & Jeffery Uneman op. cit, p. 8
2 - Lawrence, Kansas, Scjholars Book Co., 1973, (Chapter 20)

١- وحدة الأعمال (الوحدة المحاسبية) ***The Business entity***

الفرض الأول: اظهر فيه تركيز المحاسب في عمله على المنشأة *Enterprise* على اعتبار أن تاريخها المالي هو الذي يحاول كل من ماسك الدفتر والمحاسب تسجيله وتحليله، ولذلك نجد أن القوائم المالية للعمليات والحالة المالية هي عبارة عن تقارير عن المنشأة كوحدة أعمال، والأصول تنسب إليها، وكذا حق الملكية والالتزامات.

٢- استمرارية النشاط: ***The going concern***

الفرض الثاني: لا يهتم المحاسب بوجود المنشأة فحسب بل يعتبرها وحدة مستمرة النشاط، ومع ذلك لا أحد يستطيع أن يدعي انه في وضع يسمح له بالتنبؤ المؤكد عن مستقبل محدد للمنشأة، رغم العلم باستمرار نشاط المنشأة على الأقل لفترة قريبة قادمة.

٣- معادلة الميزانية: ***The balance sheet equation***

الفرض الثالث: في كل منشأة هناك حالة من التوازن بين مجموع الممتلكات ومجموع الالتزامات.

٤- الحالة المالية والميزانية:

Financial condition and the balance sheet

الفرض الرابع: يفترض المحاسب بصفة عامة أن جميع الحقائق المعبرة عن الحالة المالية للمنشأة يمكن تقسيمها إلى مجموعتين أحداهما للأصول والأخرى للالتزامات ومعبر عنها في صورة نقدية ويفترض بناء على ذلك أن قائمة الأصول والالتزامات تعبر عن الحالة المالية للمنشأة في تاريخ إعدادها.

الفرض الخامس: يفترض المحاسب قيمة معينة عند القياس النقدي ويعتبرها ثابتة وغير متغيرة، وان كان هذا الفرض غير صحيح حيث أن وحدة النقد متغيرة القيم على مر الزمن.

٥- التكلفة والقيمة الدفترية: ***Cost and book Value***

الفرض السادس: يفترض المحاسب بصفة عامة أن التكلفة تعطي قيمة حقيقية لأغراض إعداد القوائم المالية، ويصدق هذا الفرض بالطبع عند شراء الأصل أو الاستحواذ عليه.

الفرض السابع: يتصل بالفرض السابق حيث أن المحاسب يقوم بحساب تكلفة أي سلعة أو خدمة طبقا لعناصر التكاليف الأصلية التي أنفقت عليها وبدون هذا الفرض يصعب الوصول إلى قيمة تلك التكاليف.

٦- استحقاق التكلفة والدخل: ***Cost accrual and income***

الفرض الثامن: في الوقت الذي يطبق المحاسب استحقاق عناصر التكاليف بالنسبة للسلع أو الخدمات الجاري تشغيلها فلا يؤثر ذلك على حساب الدخل الصافي، بمعنى عدم حساب ربح لهذه المنتجات طالما لم يتم الانتهاء من إنتاجها وبيعها.

٧- مجموعة نتائج منطقية: ***Sequences***

الفرض التاسع: الخسائر بصفة عامة يجب عدم إظهار أثرها على رأس المال في كل مرة خسارة لكل أثر أو تصرف، إلا بعد التحقق من استنفاذ الأرباح التراكمية والمحققة من بقية الأنشطة.

الفرض العاشر: يتصل بالفرض السابق انه لا يجوز إجراء توزيعات على حملة الأسهم قبل التحقق من وجود أرباح حقيقية.

الفرض الحادي عشر: يراعى دائما الاحتفاظ بوحدات المخزون الأحدث ورودا والتصرف في الأقدم عند البيع أو الاستخدام في الإنتاج.

تعليق:

يلاحظ على هذه الدراسة أنها اشتملت على كثير من الفروض التي اعتبرت ومازالت من المبادئ المحاسبية المقبولة، كما أنها تمثل في وقتها دراسة فلسفية تجميعية للمنطق المحاسبي القائم.

وان كانت هذه الدراسة لم تشر بشكل مباشر إلى مبادئ التحفظ والموضوعية والأهمية النسبية، والمقابلة، إلا أن معظمها يمكن استنتاجه من متن الدراسة.

ثانياً: دراسة ***Hartfield* & Moore Sanders** بعنوان

A Statement of Accounting Principles A.A.A.

في عام ١٩٣٩.

١- مبادئ عامة: ***General Principles***

أ- يجب على المحاسبة أن توفر معلومات عن الطبيعة المالية المتعلقة لكل من الحالة أو الوضع المالي للمنشأة، وكذلك مدى تقدمها في تحقيق الدخل.

ب- يجب التفرقة بين العمليات الإيرادية والعمليات الرأسمالية.

ج- يجب الاحتفاظ بسجلات منظمة تاريخية لكل العمليات، مع ضرورة وجود تحليل للتمييز بين الدخل ورأس المال.

د- مراعاة الدقة المستندة إلى خبرة عند تحديد العمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل.

ه- مراعاة الثبات في الأساس المحاسبي المطبق في معالجات معينة من فترة إلى أخرى، حتى نستطيع تبين التغير ومداه.

و- الاهتمام بمعالجة الالتزامات العرضية خاصة تلك التي تحدث بعد إعداد القوائم المالية والمرتبطة بالفترة المعدة عنها هذه القوائم.

٢- مبادئ قائمة الدخل: ***Income Statement Principles***

أ- يجب أن تظهر قائمة الدخل عن الفترة التي تشملها: الدخل من جميع المصادر، والتكاليف والمصروفات بكل أنواعها والدخل الصافي.

ب- يجب الاقتصار على إظهار الدخل المحقق فقط من بيع السلع أو تقديم الخدمات وعدم إظهار الدخل غير المحقق بعد.

ج- يجب إظهار الدخل من المصادر الأخرى غير النشاط الرئيسي مستقلا.

د- التكاليف والمصروفات يجب إن تشمل:
- جميع تكاليف التشغيل الجارية.
- خسائر المخزون عن الفترة.
- المخصصات الخاصة بمقابلة الخسائر.
- توزيع مقبول لكل من الإهلاك أو النفاد.

ه- البنود غير المتكررة يجب التقرير عنها وفقا لطبيعتها.

٣- مبادئ الميزانية: *Balance Sheet Principles*

أ- يجب أن تظهر الميزانية: طبيعة وقيم الأصول، وطبيعة وقيم الالتزامات، وطبيعة وقيمة رأس المال المستثمر، وكذلك قيمة الأرباح المحتجزة.

ب- بخصوص الأصول الثابتة في الميزانية.
- يجب إن تظهر القيم المستثمرة فيها.
- الاحتياطيات المقابلة للإهلاك والنفاد يجب تراكمها على مدى عمر الأصل.
- يجب التمييز الواضح بين كل من: الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة والاستثمارات.

ج- الإظهار الصحيح للأصول المتداولة يتطلب:
- تقييم نفس أسس التحديد للالتزامات قصيرة الأجل.
- التقييم بالتكلفة أو السوق أيهما اقل.
- تكوين المخصصات اللازمة لمقابلة النقص في قيم هذه الأصول.

د- يجب إن تعطي عناية خاصة للمصروفات المؤجلة، وذلك لإمكان التمييز بين الأعباء الجارية في علاقتها بالعوائد المستقبلية، وبالتالي تحديد المدة المناسبة لإهلاكها.

ه- الالتزامات العرضية (الشرطية) يجب إظهارها في الميزانية أو في البيانات التفسيرية الملحقة بها بالقيم المقبولة لها.

٤- القوائم الموحدة: ***Consolidated Statements***

يجب أن تعد القوائم المالية الموحدة بحيث تشمل العناصر القابلة للرقابة عليها بواسطة الشركة الأم (القابضة).

ب/١ حق الأقلية في الشركات الصغرى (التابعة) يجب أن يظهر بالقوائم الموحدة بالقيمة الصافية في دفاتر الشركات الصغرى.

ب/٢ الأرباح التي تحققها الشركات الصغرى في التعامل مع بعضها عن طريق الشركة الأم لا تظهر بالقوائم الموحدة.

٥- التعليقات والتفسيرات ***Comments and footnote***

يجب أن تكون التعليقات والتفسيرات ذات حجم مقبول، ويمكن استخدام جداول مرفقة للعناصر التي تحتاج إلى مزيد من الشرح.

تعليق:

ركزت الدراسة على مخرجات النظام المحاسبي من القوائم المالية وقامت بعرض المبادئ والقواعد المرتبطة بكل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي والقوائم المالية الموحدة، بالإضافة إلى ما يمكن أن يضاف عليها كتفسيرات، وعندما وجدت أن هناك مجموعة من المبادئ المشتركة بين أكثر من قائمة مرتبطة بعملية التشغيل أكثر من كونها مرتبطة بعملية إعداد القوائم، أوردت مجموعة من المبادئ تمثل اعتبارات عامة وأساسية قبل إعداد القوائم المالية.

وقد اتبع البعض [١] هذا المدخل عند تبيان المبادئ المحاسبية، وهو ربط المبادئ المحاسبية بتحديد الربح ثم بالمركز المالي، ثم عرض مبادئ عامة.

١- دكتور حلمى نمر، نظرية المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، ١٩٧٧

ثالثاً: دراسة *S. Gilman* بعنوان *Concepts Accounting* في عام ١٩٣٩م [١]:

اشتملت هذه الدراسة على مجموعة من السياسات *Doctrines* ومجموعة من الأعراف المحاسبية *Accounting Conventions* على النحو التالي:

السياسات المحاسبية هي:

١- سياسة التحفظ	***Doctrine of conservatism***
٢- سياسة الثبات	***Doctrine of consistency***
٣- سياسة الإفصاح	***Doctrine of disclosure***
٤- سياسة الأهمية النسبية	***Doctrine of materiality***

أما الأعراف المحاسبية فهي:

- عرف الوحدة	***Entity convention***
- عرف التقييم	***Valuation convention***
- عرف الفترة المحاسبية	***Accounting period convention***
- عمليات أخرى	***Other operation***

تعليق:

الجديد في هذه الدراسة هو عرض مجموعة من السياسات منفصلة تحكم وتفسر عمل المحاسب، ويمكن اشتقاق قواعد فرعيه من كل منها، كما أنها اهتمت بعرض سياسات وأعراف إضافية لم تنل هذا الاهتمام من الدراسات السابقة، خاصة الثبات والأهمية النسبية والإفصاح، وقد اتبع البعض هذا المدخل في عرض إطار لنظرية المحاسبة [٢].

1- Self Henderson & Graham Peirson, op. cit., p. 54-57

٢- دكتور محمد نصر الهواري، دراسات في نظرية المحاسبة، مكتبة عين شمس، ١٩٧٠، ص ٣- ٨٠.

رابعاً: دراسة *W.A. Paton & C.C. Littletion* بعنوان:

An Introduction to Cornorate Accounting Standards

في عام ١٩٤٠ عن طريق الجمعية الأمريكية للمحاسبة *A.A.A*:

قام المؤلفان بفحص عدد من المفاهيم والفروض الأساسية للمحاسبة والتي تصلح كأساس مناسب للمناقشة لمعايير المحاسبة وهي [١]:

١- وحدة الأعمال	**The business entity**
٢- استمرارية النشاط	**Continuity of activity**
٣- اعتبارات القياس	**Measured considerations**
٤- التصاق التكاليف	**Costs attach**
٥- الجهد والإنجاز	**Effort and accomplishment**
٦- القابلية للتحقق والدليل الموضوعي	**Verifiable and objective evidence**

وقد سبق القول بأن هذه الدراسة اعتبرها البعض أفضل الإضافات العلمية لنظرية المحاسبة خلال القرن العشرين.

تعليق:

في الوقت الذي حظيت فيه هذه الدراسة باهتمام وقبول كثير من الباحثين إلا أن البعض [٢] في تحليله لهذه الدراسة يثير عدة تساؤلات حولها ويقرر نتيجة أخرى بصددها.

1 - Scott Henderson & Graham Peirson, op. cit., pp 54-57

2 - American Accounting Association, Scott Henderson & Graham Perison, Op. Cit., pp. 57,59.

وعن التساؤلات أورد ما يلي [١]:

The meaning of " integrated conception" is not clear. Is the meaning the same as according with "accounting clear thinking" Is the requirement that accounting standards be "definite، meaningful، and widely applicable" a definite، kind of requirement than "general conception"، or a product of "clear thinking"?

Is the "continuity of activity" notion the same as the "going concern" concept (assumption)? We don't know! Accountants know about the "going Concern" concept but they don،t know what is meant by "Continuity of activity".

واختتم تحليله بما يلي:

THE AUTHOR concludes that Paton and Littleton didn't provide any general Theory of Accounting; they didn't provide a hypothesis about consequences، which might be expected from the employment of particular accounting treatment rules، even in the area of public business corporations [(2)].

وفى عام ١٩٥٣ قدم ليتلتون مؤلفه عن " هيكل نظرية المحاسبة" والذي اعتمد فيه على المنهج الاستقرائي على عكس ما قام به *Poton*عام ١٩١٦ باعتماد على المنهج الاستنباطي.

---

1 - Patrick J. Micle. A Research on Supply and Demand – For Accounting Theories. A Dissertation Submitted In Partial Fulfimcnt of the Requirements for the Degree September, 980, pp. 27-29

2 - Ibid. p. 28.

خامساً: دراسة *M. moontiz* بعنوان:

The Basic Postulates of Accounting

في عام ١٩٦١م:

قسمت هذه الدراسة إلى ثلاثة مجموعات كما يلي:

أ- مجموعة تتعلق ببيئة المحاسبة، وتشمل هذه المجموعة خمسة فروض هي:

أ/١ القياس الكمي *Quantification*

أ/٢ التبادل *Exchange*

أ/٣ الوحدات المحاسبية *Entities*

أ/٤ فترة المحاسبة *Time period*

أ/٥ وحدة القياس *Unit of measure*

ب- مجموعة تتعلق بمظهر المحاسبة التي تصلح في أي ظرف وتشمل هذه المحاسبة أربعة فروض هي:

ب/١ القوائم المالية *Financial Statements*

ب/٢ أسعار السوق *Market Prices*

ب/٣ الوحدات المحاسبية (مرتبطة بالفرض أ/٣) *Entities*

ب/٤ عدم نهائية النتائج *Tentativeness*

ج- مجموعات قضايا معيارية، وتشمل خمسة فروض هي:

جـ/١ الاستمرارية *Continuity*

جـ/٢ الموضوعية *Objectivity*

جـ/٣ الثبات *Consistency*

جـ/٤ ثبات وحدة القياس *Stable unit*

جـ/٥ الإفصاح *Disclosure*

تعليق:

هذه الدراسة متفق على أنها ضمن دراسات المدخل المعياري الذي يحدد ما يجب أن يقوم به المحاسب. وهي دراسة رائدة في هذا المجال، وفيها تبويب منطقي لمجموعات المبادئ المحاسبية وتحديد لطبيعة البيانات والمعلومات الناتجة عنها.

ومع ذلك فهي تتسم بالتداخل في بعض جوانبها، وبالتكرار في أحيان أخرى، وبالنقص في أحيان ثالثة.

وقد يكون في إظهارها لمبدأ الموضوعية، وأسعار السوق ما يعتبر تمييزا لهذه الدراسة عما قبلها.

سادساً: دراسة *R.T. Sprouse and M. moonitz* بعنوان:

"A Tentative Set of Broad of Broad Accounting Principles for Business Enterprises"

في عام ١٩٦٢م[1]:

اشتملت هذه الدراسة على المبادئ المحاسبية التالية:

أ- الربح هو ناتج النشاط الكلي للمنشأة.

ب- التغيرات في قيم عناصر المركز المالي خاصة الممتلكات يلزم إظهارها خاصة تلك الناتجة عن التغير في مستوى الأسعار والتكلفة الاستبدالية.

ج- يجب الإفصاح عن الأصول أيا كانت الطريقة التي تم بها الحصول عليها وذلك في القوائم المالية.

د- مشكلة قياس أي أصل هي مشكلة قياس قيمة الخدمات الناتجة عن هذا الأصل في المستقبل.

1 - Accounting Research Study No 3, AICPA, N.Y

هـ- يجب إظهار جميع الالتزامات في القوائم المالية، وإثبات تلك التي تتطلب تسوية نقدية بالقيمة الحالية.

و- أما الالتزامات التي تتطلب تسوية في شكل خدمة أو بضاعة فيجب قياسها بواسطة القيمة البيعية المتفق عليها.

ز- في الشركات المساهمة يجب تصنيف حق الملكية إلى رأس مال مستثمر وفائض محتجز، مع توضيح رأس المال المستثمر.

ح- يجب أن تظهر نتائج العمليات في قائمة الدخل في شكل تفصيلي كاف، وبالطبع يستلزم ذلك تبويبا للعمليات المتعلقة بالمصروفات والخسائر والمكاسب والأرباح.

سابعاً: دراسة *P. Grady* بعنوان:

Paventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises:

في عام ١٩٦٥م[١]:

وقد وصف البعض هذه الدراسة بأنها أكثر الدراسات تكاملا في مجال نظرية المحاسبة المعاصرة، وقد قسم *Grady* دراسته إلى عشرة مفاهيم *Concepts* وأربعة أهداف *Objectives* يمثل كل منها مجموعة من المبادئ *Principles* على النحو التالي:

المفاهيم الأساسية: ***Basic Concepts***

١- للمجتمع والتنظيم الحكومي حقوق ذات امتياز خاص.
٢- تحديد واضح للوحدات المحاسبية من خلال وحدات الأعمال.
٣- الاستمرار.
٤- التعبير النقدي في الحسابات.
٥- الثبات بين الفترات لنفس الوحدة المحاسبية.

1 - S. Henderson & G. Perison, op. cit. pp.71-83

٦- إمكان اختلاف وتنوع المحاسبة باختلاف الوحدات المحاسبية.
٧- التحفظ (الحيطة والحذر).
٨- إمكانية استقلال البيانات خلال نظام الرقابة الداخلية.
٩- الأهمية النسبية.
١٠- الدورية في إعداد التقارير المحاسبية تستلزم استخدام التقديرات.

الأهداف: ***Objectives***

أ- توافر حساب للمبيعات والإيرادات وتكلفة المبيعات والمصروفات والمكاسب والخسائر، بطريقة تساعد على تقديم نتائج عادلة عن العمليات التي تمت خلال الفترة المعمول عنها الحساب.
ب- توافر حساب لحق الملكية المستثمر بواسطة المساهمين *Stockholders* ومدى مساهمته في الأصول والربح المحقق، والربح المحتجز وتراكمه على مر الوقت.
ج- توافر حساب عن الأصول المستثمرة في المنشأة وملكيتها سواء بالنسبة للمساهمين أو الدائنين *Creditors* بطريقة واضحة، يظهر منها طبيعة التزامات المنشأة.
د- توافر حساب عن الالتزامات المسجلة بطريقة منطقية، وربطها بعد تلخيصها بالأصول وحق الملكية، مما يساعد على إظهار المركز المالي للمنشأة بوضوح في بداية ونهاية الفترة.

أهم المبادئ:

- **التحقق** ***Realization***
- **المقابلة** ***Matching***
- **الإفصاح** ***Disclosure***

تعليق:

رغم التقسيم المقبول للمفاهيم والأهداف والمبادئ إلا أن الخلط كان واضحاً بين المبادئ والمفاهيم حيث يمكن اعتبار الاستمرار والتحفظ والأهمية النسبية من المبادئ وليس من المفاهيم.

ثامناً:دراسة الجمعية المحاسبية الأمريكية *American Accounting Association* بعنوان:

A Statement of Basic Accounting Theory

في عام ١٩٦٦م[1]:

اهتمت هذه الدراسة بتحديد أهداف المحاسبة في إطار تلبية احتياجات المستخدمين واعتبرت هذه الأهداف جزءا من النظرية.

وتضمنت هذه الدراسة أربعة معايير مرتبطة بعملية إنتاج المعلومات المحاسبية وخمسة معايير مرتبطة بعملية التوصيل على النحو التالي:

أ- معايير عملية إنتاج المعلومات المحاسبية:

- معيار المناسبة (الصلاحية) *The standard of relevance*
- *معيار القابلية للتحقق* *The standard of verifiability*
- معيار الخلو من التحيز *The standard of freedom from bias*
- معيار القياس الكمي *The standard of quantiability*

ب- معايير عملية توصيل المعلومات المحاسبية:

- الملائمة للاستخدام المتوقع
- الإفصاح عن العلاقات ذات الأهمية

Disclosure of significant relationships

- التلخيص للمعلومات البيئية

---

1 - Evanston, Ilinois,1966

Inclusion of environmental information

- التوحيد في التطبيق خلال وبين الوحدات المحاسبية

Unification of practice within and among entities

- الثبات في التطبيق على مر الوقت

Consistency of practice through time

تعليق:

من استعراض إطار هذه الدراسة يمكن القول بما يلي:

١- أظهرت هذه الدراسة ولأول مرة أهمية وظيفة التوصيل *Communication* في المحاسبة، بعد أن كان الاهتمام مركزا حول قضايا القياس في الفترة السابقة على هذه الدراسة، ولا خلاف على أهمية جانب التوصيل في المحاسبة، فهو الوسيلة التي عن طريقها تستطيع المحاسبة والمحاسبون تبيان أهمية عملهم، ومن ثم أهمية الاعتماد على المعلومات المحاسبية التي زادت منفعتها النسبية مع زيادة الاهتمام بوظيفة التوصيل.

٢- لم تلتزم هذه الدراسة بصياغة مبادئ للنظرية وإنما عرضت تسعة معايير، أربعة منها تتعلق بعمليات إنتاج المعلومات والخمسة الباقية ترتبط بعملية التوصيل، ولم تشر إلى المفاهيم والفروض والمبادئ وقد يكون ذلك سببا في استمرار الجهد لتكوين إطار مقبول لنظرية المحاسبة.

٣- جاءت معايير الجمعية في أسلوب أقرب إلى العمومية منه إلى التحديد حيث اهتمت بالكليات دون التعرض للجزئيات، وقد يكون هذا المنهج مفضلا في بعض الحالات التي تستلزم الاتفاق أولا على الأهداف ثم يلي ذلك السياسات والأساليب المرتبطة بها.

٤- قد يصعب التفرقة بين معيار المناسبة في عملية الإنتاج ومعيار الملاءمة في عملية التوصيل مما قد يجعل معه تكرارا غير مفيد، لذلك قد

يكون من المفيد إدماجهما في معيار واحد مرتبط بكل من عمليتي الإنتاج والتوصيل.

٥- القابلية للقياس الكمي لا يرقى في رأينا لكي يكون معيارا مرتبطا بعملية إنتاج المعلومات ذلك لان هذا المعيار يمثل بديهية أو مسلمة أساسية في المجال المحاسبي.

٦- قد يصعب التسليم بأن معيار التوحيد بين وخلال الوحدات ومعيار الثبات في التطبيق على مر الوقت مرتبطان بعملية التوصيل فحسب ذلك لأن عملية إنتاج المعلومات تتطلب هي الأخرى توافر مثل هذين المعيارين.

تاسعاً: دراسة *Y.Ijiri* بعنوان:

The Foundations of Accounting Measurement

في عام ١٩٦٧:

قدم صاحب هذه الدراسة ثلاثة حقائق مقررة أو مسلمات أو بديهيات *Axioms* وثلاث قواعد للتقييم، والتي تعطي تفسيراً مقبولا للمحاسبة على أساس التكلفة التاريخية، وهي كما يلي:

أ- المسلمات: *Axioms*

١- الرقابة *Control*

لا تختص المحاسبة بالموارد الاقتصادية بوجه عام، لكنها تهتم فقط بتلك الموارد التي تخضع لرقابة الوحدة محل المحاسبة، لذلك كان من الضروري تحديد طبيعة الوحدة التي تعمل معها.

وعندما تتحد طبيعة العلاقة بين الوحدة وبين مواردها كأساس للمحاسبة عندئذ يجب أن يكون لدينا معايير للرقابة التي بها نستطيع التحقق من مدى خضوع تلك الموارد لرقابة الوحدة.

٢- الكميات (القياس الكمي): ***Quantities***

يستلزم العمل المحاسبي ضرورة إجراء قياس كمي للموارد المتاحة بعد تصنيفها في مجموعات متجانسة.

٣- التبادل: ***Exchange***

وهذه المسلمة تمثل أساس القياس في المحاسبة حيث يتطلب الأمر إدراك السبب وراء عمليات التبادل التي تتم بين العناصر المملوكة وغير المملوكة للمنشأة.

ب- قواعد التقييم: ***Valuation rules***

١- قاعدة توزيع التقييم: ***Valuation allocation rule***

يستلزم الأمر توزيع التكاليف الخاصة بالموارد المفقودة على الموارد المكتسبة وبحيث ينتج عن ذلك تحديد مقدار الأعباء الواجب تحميلها على الإيراد طبقا لكل نوع من الوارد.

٢- قاعدة انتساب التقييم: ***Valuation Imputation Rule***

في حالة وجود زيادة غير مرتبطة بمصدر معين، فان هذه الزيادة يجب أن تقابل بالنقص غير المنتمي لمصدر معين أيضا.

٣- قاعدة مقارنة التقييم: ***Valuation Comparison rule***

في حالة وجود زيادة مرتبطة بمصدر أساسي، عندئذ يتعين حساب قيمة المكسب *gain* أو الخسارة *loss* عن طريق طرح قيمة النقص من قيمة الزيادة في نفس عناصر المصدر.

تعليق:

الإضافة الأساسية في هذه الدراسة هي تأصيل منهج التكلفة التاريخية في المحاسبة، ومحاولة التأكيد على انه المدخل الوحيد المناسب في مجال المحاسبة.

وفي الوقت الذي يمكن التسليم فيه بذلك في بعض الأحيان إلا انه يصعب اعتباره مدخلا متكاملا لإطار نظرية المحاسبة حيث يعالج جانبا من هذه الجوانب وبطريقة تحتاج مزيدا من الإضافة والتوضيح.

عاشراً: في عام ١٩٧٠ أصدر مجلس مبادئ المحاسبة *APB* بأمريكا البيان رقم (٤) :

وذلك بهدف صياغة نظرية تتضمن بعض المفاهيم والمبادئ المحاسبية الأساسية، وقد اعتمد المجلس في هذه الدراسة على المنهج الاستقرائي، وبالتالي جاءت أكثر شمولاً وإتفاقاً مع المألوف من المحاولات السابقة من حيث شمولها جانبين:

١- جانب يتعلق بالفكر المحاسبي القاسم واتجاهاته
٢- جانب يتعلق بالمبادئ والممارسات المحاسبية المتعارف عليها

ويمكن تلخيص البيان المشار إليه في الملاحظات التالية:

- اعتماد المنهج النفعي وجوهره عملية اتخاذ القرارات في تعريف المحاسبة.
- التركيز على عدم تجانس احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية وتقسيمهم إلى:
  - مستخدمين مباشرين
  - مستخدمين غير مباشرين.
- افتراض أن المستخدمين على علم وإدراك كافي لاستيعاب وفهم خصائص وحدود استخدامات القوائم المالية.
- اعتبار القوائم المالية قوائم ذات غرض عام.
- حددت الدراسة الفروض المحاسبية التالية:
  - تعدد المستخدمين وتعدد احتياجاتهم.
  - وجود احتياجات مشتركة لمعظم المستخدمين.
- حددت هذه الدراسة مجموعة من العناصر المالية الأساسية التي تتكون منها القوائم المالية (٧ عناصر مالية أساسية).
- حددت هذه الدراسة مجموعة من الخصائص الأساسية (١٣خاصية أساسية).

الحادي عشر: دراسة *Philip E. Meyer* في عام ١٩٨٠ بعنوان[١]
The Foundations of Accounting Measurement

في هذه الدراسة أوضح عشرة عناصر اعتبرها تمثل المبادئ المحاسبية المقبولة *GAAP* وأضاف إلى أن هذه العناصر يمكن تصنيف بعضها على انه فروض *Postulates* والبعض الأخر مبادئ *Principles* والباقي يعبر عن أعراف *Conventions* دون أن يوضح الطبيعة لكل عنصر وفقا لهذه المجموعات الثلاث وأشار إلى أنها غير مستقلة عن بعضها البعض.

وهذه العناصر العشرة هي:

- الوحدة المحاسبية (وحدة المحاسبة) *The Accounting Entity*
- الثنائية (الازدواجية) *Duality*
- المعادلة المحاسبية (التعادل المحاسبي) *The accounting equation*
- الاستمرار *The joining concern*
- التحفظ *Conservatism*
- أساس التكلفة *The Cost Basis*
- التحقق *Realization*
- المقابلة *Matching*
- الثبات *Consistency*
- الإفصاح والأهمية النسبية *Disclosure & Materiality*

ثم عرض باختصار طبيعة كل عنصر مما سبق.

1- Donald E. Kieso & Jerry J. Weygandt, Intermediate Accounting, Third Edition. John Wiley & Sons, 1980, p. 43

تعليق:

تفيد مثل هذه الدراسة في ربط الممارسة في المهنة بالأساس النظري لها، دون اهتمام الممارس بما إذا كان الأساس أو العنصر يمثل فرضا أو مبدأ أو عرفا محاسبيا، على اعتبار أن التصنيف يهم أكثر الباحث والقائم على تدريس المحاسبة.

وبالرغم من أهمية ما تقدم إلا انه يمكن القول بان هذه العناصر ليست شاملة لما يمكن تسميته بالإطار المتكامل لنظرية المحاسبة، كما انه يصعب الربط بينهما بصورتها الحالية بغرض تبويبها لأغراض الدراسة.

كما انه بالإمكان دمج العنصرين الثاني والثالث معا، ويفضل الفصل في العنصر الأخير بين الإفصاح والأهمية النسبية، حيث تمتد الأهمية النسبية إلى القياس والتوصيل في المحاسبة.

الثاني عشر: الإطار النظري الذي عرضه كل من *Kieso & Weygffandt* في عام ١٩٨٠ تحت عنوان:

Summary of the structure

وان كان المؤلفان قد أشارا إلى أن هذا الإطار يمثل تعديلاً في عناصر الإطار لـ *Thomas Hubbard* وهذا الإطار يتخذ الشكل التالي:

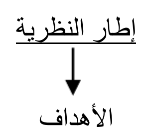
نظرية المحاسبة. البناء الاجتماعي

المجتمع

الوظيفة الاجتماعية الأساسية

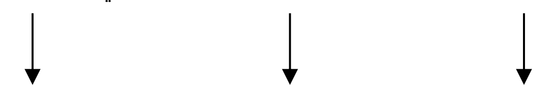
إنتاج وتوزيع السلع والخدمات

إطار النظرية



الأهداف

١- توفير وتوصيل معلومات مفيدة في مجال قرارات الاستثمار.
٢- توفير وتوصيل معلومات مفيدة تفيد في تحديد التدفق النقدي المستقبلي.
٣- الإمداد بمعلومات عن موارد المنشأة والحقوق التي للغير عليها، والتغير فيها.



العناصر الأساسية	الافتراضات	المبادئ المحاسبية
- الأصول	- الوحدة الاقتصادية	- التكلفة التاريخية
- الالتزامات	- الاستمرار	- تحقق الإيراد
- حق الملكية	- وحدة النقد	- المقابلة
- الإيرادات	- الدورية	- الثبات (التماثل)
- المصروفات		- الإفصاح المتكامل
- الدخل الصافي		- الموضوعية

أعراف معدلة
- الأهمية النسبية
- تطبيقات الصناعة
- التحفظ

وظائف المحاسبة

- تحديد العمليات
- قياس العمليات
- تسجيل العمليات
- تبويب العمليات
- تلخيص العمليات
- توصيل نتائج العمليات
- تقارير تفسيرية عن الصفقات

تعليق:

الإضافة الأساسية في هذا الإطار هي توضيح طبيعة العلاقة بين العناصر المختلفة المرتبطة بنظرية المحاسبة، التي اشتقت من الوظيفة الاجتماعية للمنشأة كوحدة داخل المجتمع كما انه أوضح أهمية الربط بين عناصر النظرية والجانب التطبيقي المتمثل في وظائف المحاسبة.

كما أن الإطار وضع حدا للتعرف على كل من المفاهيم والافتراضات والمبادئ والأعراف المحاسبية واعتبرها هي الأساس التي يجب أن تستند إليه المحاسبة في تحقيق وظائفها السبع الموضحة.

ويظل التساؤل قائما حول بعض النقاط المرتبطة بهذا الإطار منها:

١) هل يقصد بالعناصر *Elements* المفاهيم *Concepts* أما أن المفاهيم شيء غير العناصر؟ وإذا كانت الإجابة بنعم، فأين يمكن أن نضع المفاهيم في هذا الإطار؟ وأين يمكن أن نضع ما يسمى بالسياسات المحاسبية *Doctrines* في هذا الإطار؟

٢) وظائف المحاسبة بهذا التتابع تمثل مراحل النظام المحاسبي، والنظام هو وسيلة المحاسبة في تحقيق أهدافها أو وظائفها فهل خلط الإطار بين الهدف والوسيلة؟ ثم ما هو الفرق بين الأهداف في نظرية المحاسبة ووظائف المحاسبة؟ هل هو الفرق بين العام والخاص أم ماذا؟

٣) قد يصعب التسليم بما يلي في هذا الإطار:

- انفصال الاستمرار عن الدورية في افتراضات النظرية.
- اعتبار التحفظ والأهمية النسبية عرفا وليست مبادئ.
- اعتبار التكلفة التاريخية مبدأ وتطبيقات الصناعة عرفا.
- أهداف النظرية متداخلة وليست متكاملة.

الثالث عشر: دراسة صادرة عن جامعة الينوي بالولايات المتحدة الأمريكية بعنوان:

A Statement of Basic Accounting Postulates and Principles

في عام ١٩٨١[١]:

أوردت هذه الدراسة إطارا للنظرية المحاسبية في ثلاث مجموعات كما يلي:

- الافتراضات الأساسية *Postulates Accounting*
- المفاهيم المحاسبية *Accounting Concepts*
- المبادئ المحاسبية *Accounting Principles*

فيما يلي عرض لأهم هذه المكونات:

أ- الافتراضات الأساسية ***Accounting Postulate***

تتضمن ستة افتراضات أساسية هي:

١- البيانات والتقارير المحاسبية ذات استخدام متسع ومفيد لأغراض مختلفة.

٢- إن النشاط الاقتصادي يؤثر تأثيرا مباشرا على الوحدات المحاسبية وقدرتها على الاستمرار والمساعدة في تقسيمها إلى مراكز للربحية بهدف مزيد من التحليل وإمداد التقارير.

٣- تهتم المحاسبة بصفة أساسية بأثر العمليات التبادلية التي تقوم بها المنشأة مع غيرها من المنشآت أو الأفراد وكذلك بالأحداث التي لها نتائج أساسية على الموقف المالي للمنشأة.

1- Center for Education Research in Accounting, by a Study Group at the Unive, of Illionis, 1981.

تكونت هذه المجموعة من سبعة أفراد من المحاسبين برئاسة R.K. Mautz

٤- تهتم المحاسبة باستخدام السعر النقدي لأغراض قياس وتحليل العمليات المالية كأساس مناسب في هذا الشأن.

٥- ستجد المنشأة نفسها في وضع بعيدا عن المجتمع ما لم تدرك وتعطي للتغيرات البيئية والأنشطة المحيطة الأهمية الواجبة.

٦- يجب تفسير النتائج المحاسبية من خلال الفترة التي أعدت فيها وخلال حياة الوحدة في علاقتها بتدفق النشاط الاقتصادي الذي تعمل فيه تلك الوحدة كأساس مفيد في التحليل.

ب- المفاهيم ***Concepts***

- المنشأة *Enterprise*
- العملية *Transaction*
- الأصل *Asset*
- الالتزام *Liability*
- الملكية *Ownership*
- الإيراد *Revenue*
- عبء الإيراد *Revenue Charge*
- الدخل *Income*
- التحقق *Realization*

ج- المبادئ: ***Principles***

- التسجيل *Recording*
- القياس *Measurement*
- التبويب *Classification*
- التعديل *Modification*
- التقرير *Reporting*

تعليق:

١. نلاحظ على هذه الدراسة أنها فضلت الأخذ بالإطار العام لنظرية المحاسبة والمكون من المفاهيم والفروض والمبادئ وإن كانت قد عرضت

٢. الفروض قبل المفاهيم على خلاف المتبع في هذا الشأن. ويلاحظ من استعراض الفروض التي عرضتها هذه الدراسة أنها أقرب إلى الاعتبارات الأساسية التي يجب أخذها في الحسبان من قبل المحاسب أثناء متابعة مهامه بالشكل الذي يساعد على فاعلية هذه المهام.

٣. لم تلتزم الافتراضات بتحديد مجالات المحاسبة ووظائفها ومحاولة ربط الفروض بذلك بل جاءت الصياغة عامة ودون رابط واضح بين هذه الافتراضات أو ترتيب منطقي يساعد على التعرف على العلاقة بينها. ومن ثم تثير تساؤلات حول:

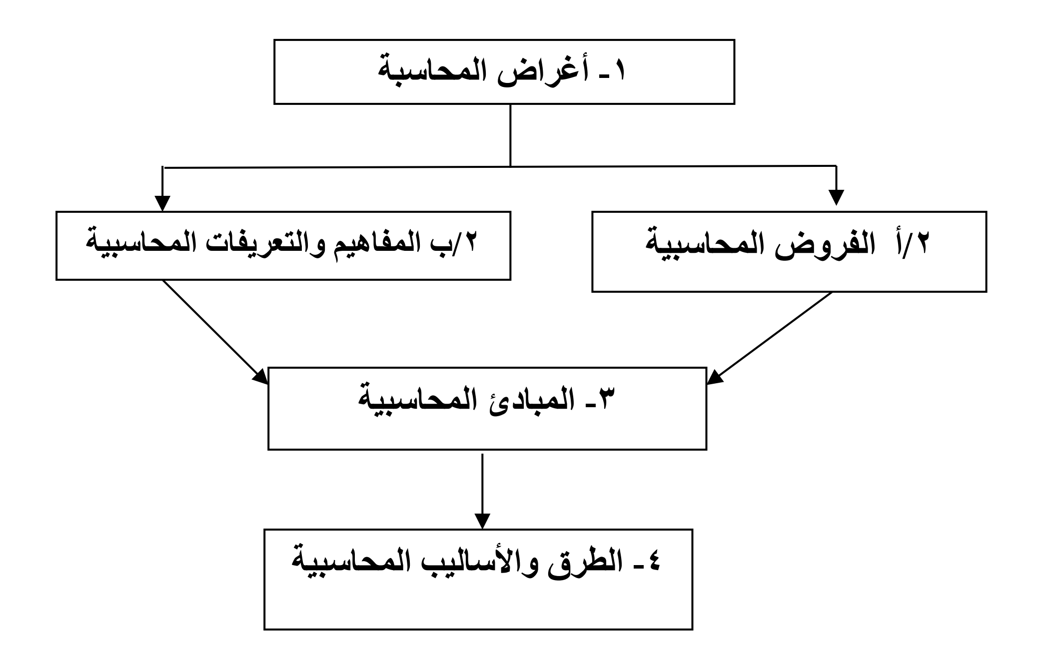
- هل هذه الافتراضات على سبيل المثال أم الحصر؟
- هل هذه الافتراضات يمكن دمجها بعضها مع البعض أم يجب أن تظل بهذا الاستقلال؟
- هل يلتزم تطبيق كل هذه الافتراضات كوحدة أم يمكن الأخذ ببعضها دون البعض الأخر، وفي الحالة الأخيرة متى وكيف يتسنى لنا ذلك؟

٤. حرصت هذه الدراسة في تعدادها للمفاهيم أن تذكر عبارة على سبيل المثال وهي في هذا قد سايرت المنطق العام في هذا الصدد في انه يصعب حصر المفاهيم المحاسبية من جهة ومن جهة أخرى يلاحظ أن هذه المفاهيم بعضها يندثر وبعضها يظهر وليدا، وان كانت هذه الدراسة في صياغتها للمفاهيم قد أصابت عند تعدادها في ترتيب منطقي حيث بدأت بالمنشأة وما يرتبط بها من عمليات مالية والمركز المالي وحسابات النتيجة.

٥. يلاحظ على المبادئ المحاسبية أنها قد خلطت بين وظائف المحاسبة ومراحل النظام المحاسبي كما أنها لم تظهر أهمية وظيفة التوصيل المحاسبي ولم توضح العلاقة بين هذه المبادئ وإذا سلمنا بهذه المبادئ الخمسة فكان يجب أن يسبق القياس التعديل والتسجيل والتبويب حيث يصبح الترتيب كالآتي: (قياس – تعديل – تسجيل – تبويب – تقرير).

٦. كان يفضل في هذه الدراسة إيجاد علاقة عامة في شكل إطار عام يحكم العلاقة بين مكونات هذا الإطار بدلا من التداخل الواضح في هذه الدراسة من ناحية وعدم شمولها من ناحية أخرى وخاصة أنها لم تتعرض للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل التحفظ والمقابلة.

الرابع عشر: في دراسة عام ١٩٨٥ عرض د. أحمد البلقاوى هيكل لمكونات نظرية المحاسبة في أربعة مستويات كما يلي [١]:



١- المستوى الأول ويشمل بياناً بأغراض المحاسبة *Accounting Objectives*

٢- المستوى الثاني ويشمل بياناً بما يلي:

أ- بيان بالفروض المحاسبية الأساسية *Accounting Postulates*

ب- بيان بالمفاهيم والتعريفات المحاسبية الأساسية *Accounting Definitions and concepts*

٣- وفى المستوى الثاني يتم تحديد المبادئ أو المعايير المحاسبية *Accounting Principles or Standards* والتي هي في نطاقها أقل تعميماً من العناصر المشار إليها في المستوى الأول.

١- نقلا عن د. محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية، ص ٤٧

٤- أما في المستوى الرابع والأخير لبيان تطوير المحاسبة فيضيق نطاقه ليشمل الطرق والإجراءات *Accounting Methods and Procedures* والتي تحكم الممارسات المهنية في الواقع العملي.

وعن الفروض عرض بلقاوى الفروض التالية:

١- فرض الوحدة المحاسبية *Accounting Entity*

٢- فرض الاستمرارية *Going Concern*

٣- فرض ثبات قيمة وحدة النقد *Fixed Monetary Unit*

٤- فرض الفترة الزمنية *Time Period*

وعن المبادئ المحاسبية عرض ما يلي:

أ- مبادئ مرتبطة بالمدخلات وهي:

١-مجموعة المبادئ المرتبطة بموضوع الاعتراف بالإيرادات وبالمصروفات.

٢-مجموعة المبادئ المقيدة *Constraining Principles*

٣-مبدأ الاعتراف *Recognition Principle*

٤-مبدأ التكلفة *Cost Principle*

٥- مبدأ المقابلة *Matching Principle*

أما مجموعة المبادئ المقيدة فهي:

١- مبدأ التحفظ *Conservatism*

٢- مبدأ الإفصاح *Disclosure*

٣- مبدأ الأهمية النسبية *Materiality*

٤- الموضوعية *Objectivity*

ب- مبادئ مرتبطة بالمخرجات:

١- مبدأ القابلية للمقارنة *Comparability*
٢- مبدأ التماثل *Consistency*
٣- التوحيد *Uniformity*

التعليق:

يلاحظ على هذه الدراسة شمولها لمكونات النظرية؛ وإن جاءت الفروض فيها على مستوى المفاهيم والتعريفات ويفترض أن تعرض المفاهيم أولاً ثم الفروض في مستوى آخر.

كما أن هذا البيان لهيكل النظرية اهتم بعرض الطرق والأساليب في المرحلة الرابعة متأثرة بالمبادئ المحاسبية وهذا أمر جيد.

ولم تشر الدراسة إلى المعايير أو السياسات المحاسبية على الرغم من أنها جزء هام من الجانب التطبيقي للمحاسبة.

ويلاحظ على الفروض أنها لم تتعرض لفرض التوصيل أو الإفصاح المحاسبي وإن جاء ضمن المبادئ.

ويلاحظ على المبادئ المحاسبية ما يلي [١]:

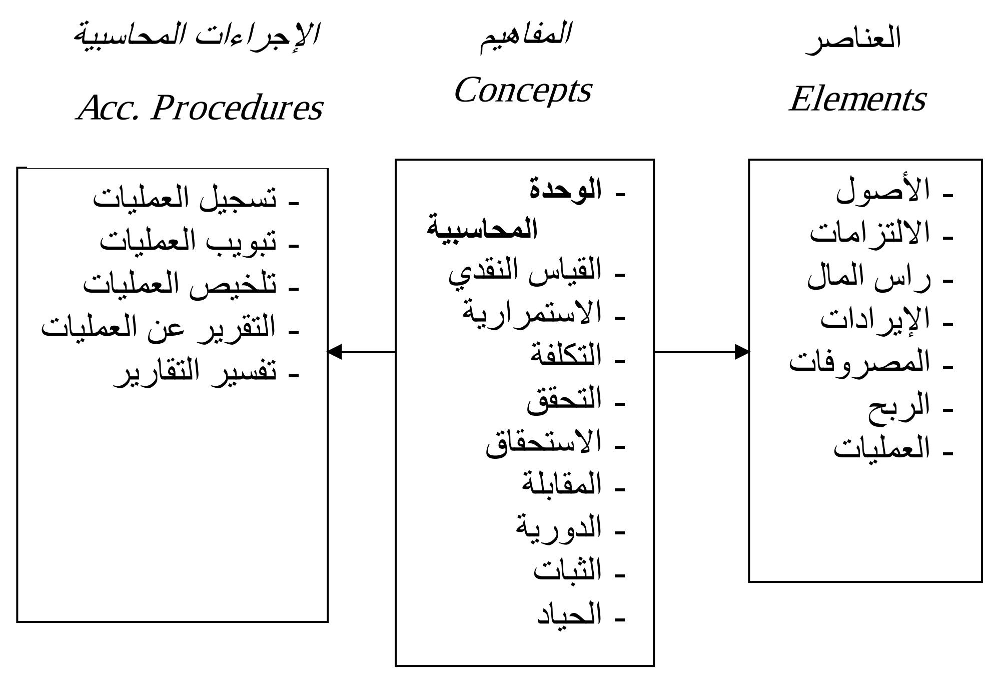
يصعب الفصل في المبادئ المرتبطة بالمدخلات بين مبادئ الاعتراف ومبادئ مقيدة.

كما أن عرض المبادئ المرتبطة بالقياس شملت الإفصاح على الرغم من انتمائه إلى المبادئ المرتبطة بالمخرجات.

١- المرجع السابق، ص ٥٢- ٥٦

الخامس عشر: في دراسة عام ١٩٩٧ أوضح *Gluten&Underdown*

أن هيكل النظرية من خلال المدخل الوصفي *The descriptive approach* والذي يركز على ما يفعله المحاسبون من خلال منهج الاستقراء، بمعنى التركيز على التطبيق المحاسبي كأساس لتطوير النظرية، يمكن أن يظهر في الشكل التالي(١):



تعليق:

يلاحظ على الهيكل المتقدم انه جمع الفروض والمبادئ في مجموعة واحدة تحت مسمى المفاهيم، وأوضح مراحل الدورة المحاسبية تحت عنوان الإجراءات المحاسبية.

1- Vernon Kam, op. cit., p.42

وما يؤخذ على هذا الهيكل طريقة عرض المفاهيم حيث لم تتضح العلاقة بينها وترتيب تطبيقها، كما أن الاستحقاق لا يرقى ليكون بجانب التحقق، وكان من المفيد ربط الاستمرارية بالدورية.

ومع ذلك فهذا الإطار يصلح عند شرح الدورة المحاسبية ويبسط الأمر كثيرا في عرض الفروض والمبادئ المحاسبية لطلاب مرحلة البكالوريوس.

لم يشر الإطار السابق ضمن المفاهيم للإفصاح المحاسبي *Accounting Disclosure* أو التوصيل المحاسبي وركز على وظيفة القياس، وتجاهل الإفصاح العادل.

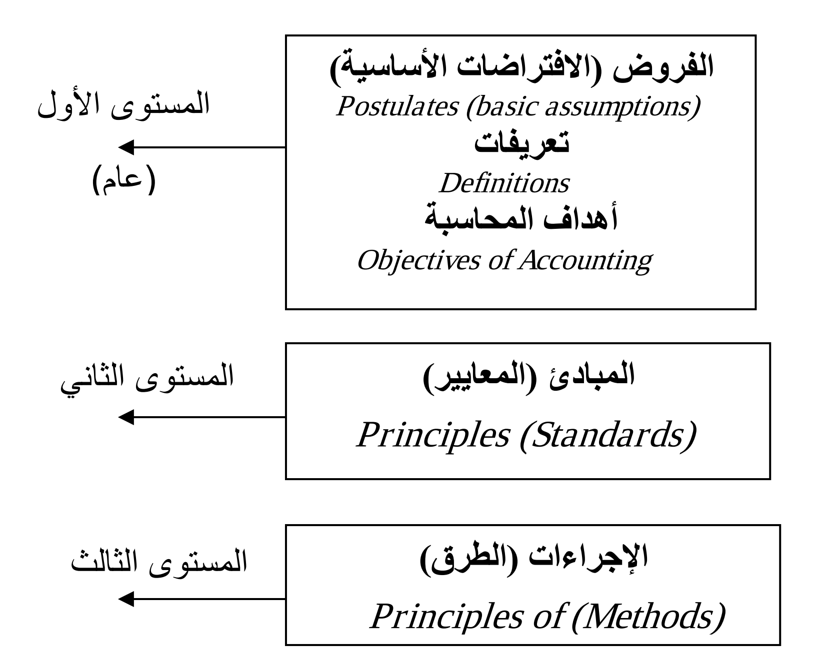
كما لم يوضح الإطار مبدأ التحفظ *Conservatism* وهو أساسي في مجال القياس، كما لم يوضح مبدأ الأهمية النسبية *Materiality* في مجال القياس والإفصاح.

أشارت الدراسة في موقع آخر للمعايير *Standards* ولم توضحها في الشكل السابق.

ومثل هذه الدراسة في وقته كان من الممكن أن تستفيد من الدراسات السابقة عليها.

السادس عشر: دراسة *Vernon Kam* عام ٢٠٠١ بعنوان نظرية المحاسبة:

في هذه الدراسة اعتبر *Kam* أن هيكل النظرية في المحاسبة عادة ما يتكون من خلال نظام للاستنباط *Deductive System* يتكون من ثلاث مستويات محددة على النحو التالي[1]:



وأوضح أمثلة لكل مستوى كما يلي:

- **المستوى الأول:** فرض الاستمرارية، التعريفات، الإيراد، القيمة، التكلفة، المصروف.
- **المستوى الثاني:** مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ التحقق ومبدأ المقابلة.
- **المستوى الثالث:** طريقة القسط الثابت في الإهلاك، الوارد أخيرا يصرف أولا في تقييم المخزون.

1- Vernon Kam, op. cit.p.42

تعليق:

- تعداد عناصر النظرية في شكل مستويات يساعد على تفهم عناصرها بشكل أفضل.
- عند عرض الأمثلة لكل مستوى جاءت مقبولة لما يجب أن يدركه المحاسبون في هذا المجال.

ومع ذلك قد يصعب قبول ما يلي:

- أن المبادئ هي المعايير. ذلك لأن الاختلاف بينهما يجب أن يكون واضحا حيث المعيار مجموعة من القواعد الفرعية المحددة في مجال التطبيق بينهما المبدأ له معنى خاص لتوجه في القياس والتوصيل المحاسبي.
- دمج الفروض مع التعريفات مع أهداف القوائم المالية في مستوى واحد هو المستوى الأول قد يحدث لبسا في الفهم، وكان الأفضل هو الترتيب التالي سواء في مرحلة واحدة أو عدة مراحل.



سابع عشر: في اتجاه تكوين إطار فكري للمحاسبة *Conceptual Framework*

أصدر المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة المالية *FASB* مجموعة قوائم للمفاهيم (*SFACS*) بلغت حتى الآن ستة قوائم والمتوقع زيادة عددها في المستقبل، وهذه القوائم الستة هي [1]:

القائمة رقم ١:

عن "أهداف القوائم المالية في منظمات الأعمال"

وقد حدد المجلس هذه الأهداف في خمسة هي:

١- تهتم القوائم المالية بتوفير المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
٢- يجب أن تكون المعلومات شاملة ومحققة للفهم المعقول عن الأنشطة الاقتصادية في المنظمة.
٣- يجب أن تساعد التقارير المالية مستخدميها في تحديد القيم والتوقيت عدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية.
٤- يجب أن تركز التقارير المالية بصفة أساسية على تحديد الدخل وعناصره.
٥- يجب أن توضح التقارير الموارد الاقتصادية المتاحة لدى المنظمة والقيود المفروضة على استخدام هذه الموارد.

1- Charles H. Gibson, Financial Statement Analysis, 7th Edition, South -Western Publishing, 1998, pp.7-10.

القائمة رقم ٢:

عن " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" في عام١٩٨٠:

وقد تم التعرض لمحتويات هذه القائمة في الفصل الثالث والتي اعتمدت على تحديد المنفعة في المعلومات المحاسبية على ضلعين أساسيين هما الملائمة والمصداقية.

القائمة رقم ٦:

بعنوان " عناصر القوائم المالية" والتي حلت محل القائمة رقم ٣ في عام ١٩٨٥م:

وقد حددت هذه القائمة عشرة عناصر وعرفتها هي:

١- الأصول	*Assets*
٢- الالتزام	*Liabilities*
٣- حق الملكية	*Equity*
٤- استثمارات الملاك	*Investments by Owns*
٥- التوزيعات على الملاك	*Distribution to Owners*
٦- الدخل الشامل	*Comprehensive income*
٧- الإيرادات	*Revenues*
٨- المصروفات	*Expenses*
٩- المكاسب	*Gains*
١٠- الخسائر	*Losses*

القائمة رقم ٤:

بعنوان " أهداف القوائم المالية في المنشآت التي لا تهدف للربح" في ديسمبر ١٩٨٠م.

القائمة رقم ٥:

بعنوان " الاعتراف والقياس في القوائم المالية في منظمات الأعمال" في ديسمبر ١٩٨٤م.

وقد حددت هذه القائمة أربعة خصائص في العنصر لغرض القياس هي:

- التعريف - القابلية للقياس - الملائمة - المصداقية

كما حددت القائمة خمس طرق مختلفة تستخدم حاليا في التطبيق وهي:

١- التكلفة التاريخية *Historical Cost*

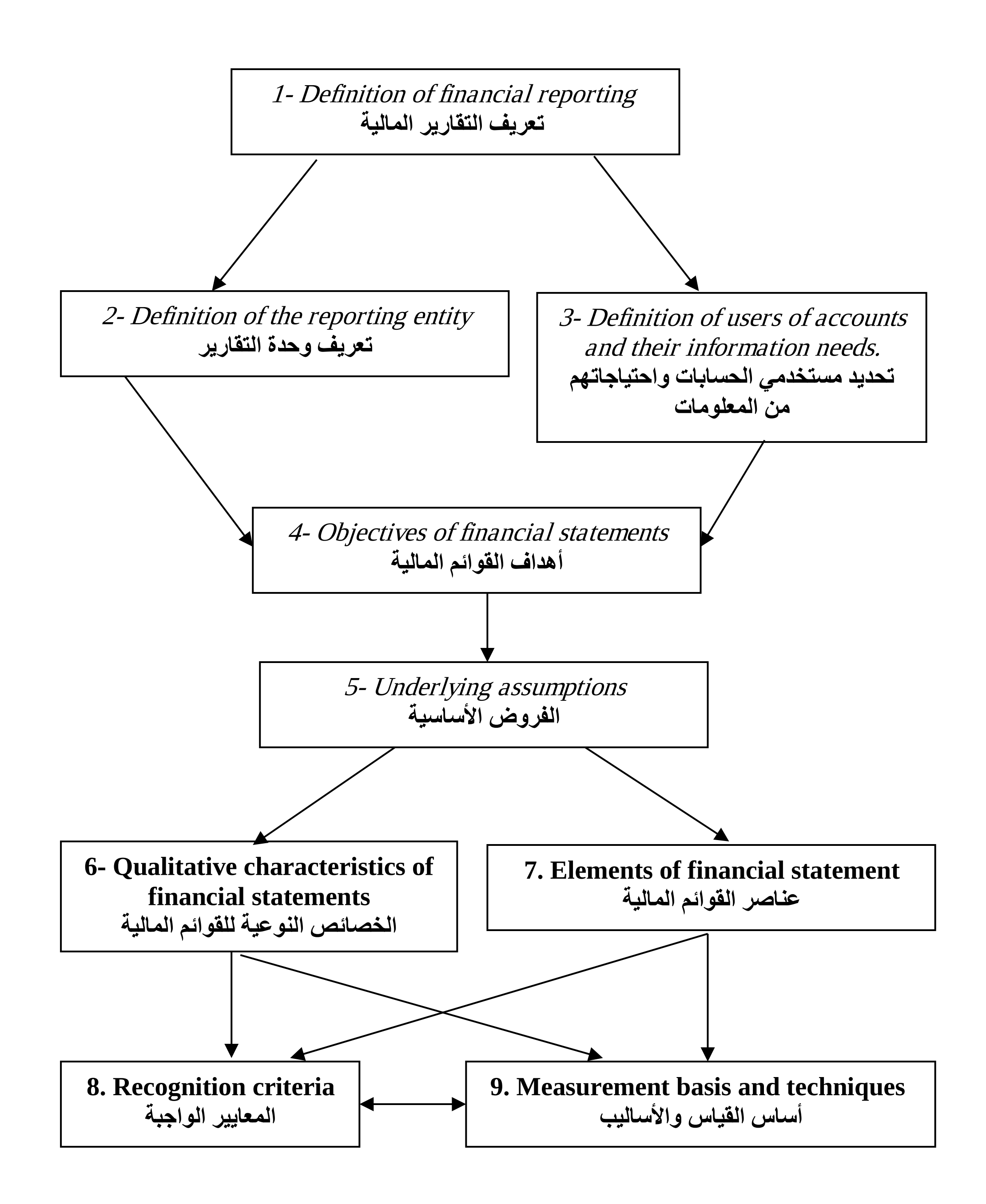
٢- التكلفة الجارية *Current Cost*

٣- القيمة السوقية الجارية *Current Market Value*

٤- القيمة الصافية المحققة *Future Cash flows*

٥- القيمة الحالية للتدفقات النقدية *Present Value*

الثامن عشر: (*IASB*) الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية:



تعليق عام على الدراسات السابقة:

بعد العرض المختصر السابق لعدد من الدراسات حول نظرية المحاسبة، يمكن لنا عرض الملاحظات العامة التالية:

أولاً: مدى الجهد والمساهمات الجادة الجيدة من جانب الباحثين خلال السبعين عاما الأخيرة وهو جهد كبير وحصيلة وفيرة للفكر المحاسبي ساهم ولا شك في تطوير الممارسة المحاسبية خلال تلك الفترة بمعدل يزيد كثيرا عما كان سائدا قبل ذلك.

ثانياً: هناك اختلاف بين الشرائح في تبويب الدراسات السابقة فبينما يرى *K.Most* أن دراسة *W. Paton* تنتمي إلى مجموعة دراسات المدخل المعياري[1] نرى كلا من *G. Perison & S. Henderson* يقرران غير ذلك. كذلك فيما يتعلق بالمنهج المعياري في الدراسات نجد أن هناك من يعتبر دراسة الجمعية الأمريكية للمحاسبة ضمن دراسات هذه المجموعة بينما يقرر آخرون أنها ضمن الدراسات الوصفية.

ومهما يكن أمر الخلاف حول هذا الجانب فانه ليس ذو أهمية عملية، ولعل المطلوب هو منهج يجمع بين المنهجين معا، في إطار متكامل، كي نستطيع تفسير ما يقوم به المحاسب وتطويره بإظهار ما يمكن وما يجب أن يقوم به أيضا.

ثالثاً: يلاحظ على الدراسات التي ترعاها المنظمات المهنية وتلك الدراسات التي يشارك فيها أكثر من باحث أنها تكون أكثر عمقا ومن ثم أكثر

قبولا من غيرها، مما يظهر أهمية المشاركة في هذا المجال بين الباحثين من جهة وبين الهيئات العلمية والمهنية منها الأجنبية من جهة أخرى.

رابعاً: يلاحظ عدم وجود اتفاق حول مكونات إطار نظرية المحاسبة بين الدراسات السابقة مرة كمجموعة تبين مدى التشتت في عرض هذه المكونات

1- Kennth S. Most, Accounting Theory, 2 nd Ed. Grid Publishing, Inc., 1982, p.23

ومـرة كمجموعـة مـن المعـايير *standards* ومـرة أخـرى كأهـداف ومفـاهيم ومبادئ، ومرة كأعراف وسياسات، ومرة فروض فقط.

ولعل المنهج المناسب في ذلك يكون بالبحث عن مكونـات النظريـة فـي علـم المنطق، ومحاولة بناء هيكل نظرية المحاسبة على هدى ذلك، وإلا أصبح الأمـر مجـرد رأي شخصـي لـن يرقـى إلـى مسـتوى القبـول العـام مـن الدارسـين والممارسين.

خامساً: عدم اتفاق الدراسات السابقة يظهر أنها ليست نهايـة المطـاف، بـل أن الأمر يستلزم السعي والاجتهاد والبحث والتوصل إلى إطار مقبول لنظرية عامـة في المحاسبة.

وتلزم الإشارة في نهاية هذا الفصل إلى أن التعليق الخـاص عقب كل دراسـة يمثل وجهة نظر شخصية، يمكن الرد عليها بالطبع من قبل أصحابها أو غيرهم.

قضية للمناقشة (٢)

في ضوء نتائج الدراسات السابقة هل تتولى الجامعات المصرية والعربية والمنظمات المهنية تحليل هذه النتائج ومحاولة إصدار مساهمة في هذا الاتجاه؟ يتحدد من خلالها ضبط مضامين المصطلحات المستخدمة وعلاقة عناصر النظرية فيما بينها في إطار هيكل متكامل، وأثرها على الممارسة المحاسبية. نتمنى ذلك.

ثبت بأهم المصطلحات — *List of Terms*

- أعراف محاسبية	*Accounting Conventions*
- المسلمات	*Axioms*
- مفاهيم أساسية	*Basic Concepts*
- التكلفة والقيمة الدفترية	*Cost and book value*
- القوائم الموحدة(المجمعة)	*Consolidated Statements*
- التعليقات والتفسيرات	*Comments and Footnotes*
- الاستمرارية	*Continuity*
- سياسة التحفظ	*Doctrine of Conservatism*
- سياسة الثبات	*Doctrine of consistency*
- سياسة الأهمية النسبية	*Doctrine of Materiality*
- تفسيري أو وصفى	*Explanatory*
- الحالة المالية	*Financial condition*
- مبادئ عامة	*General principles*
- قائمة الدخل	*Income Statement*
- معياري	*Normative*
- مجموعة نتائج منطقية	*Sequences*
- وحدة الأعمال (الوحدة المحاسبية)	*The Business Entity*
- معادلة الميزانية	*The balance shee equation*
- استمرارية النشاط	*The going concern*
- الموضوعية	*Objectivity*

أسئلة للمراجعة عن الفصل الثاني

Review Questions

(١)

" يقول البعض أن هناك نقصاً واضحاً في الأدب المحاسبي حول نظرية المحاسبة"

هل توافق على هذا الرأي وما هي أدلتك؟

(٢)

" من خصائص العلم أنه تراكمي البناء."

وضح كيفية تطبيق ذلك على علم المحاسبة.

(٣)

من الدراسات السابقة في هذا الفصل في مجال نظرية المحاسبة، أي هذه الدراسات تؤيد ولماذا؟

(٤)

على الرغم من مرور حوالي ٩٧ عاماً على أول كتابات جادة في نظرية المحاسبة، إلا إننا ما زلنا كمحاسبين في حاجة ماسة إلى صياغة إطار متكامل في هذا الشأن.

هل توافق على هذا الرأي؟ ولماذا؟

(٥)

"حان الوقت لترك الجهود الفردية، والاهتمام بالعمل الجماعي المؤسسي من خلال منظمات علمية ومهنية لصياغة نظرية مقبولة في مجال المحاسبة".

وضح رأيك في هذا الشأن.

(٦)

"إن عدم اتفاق الدراسات السابقة في النظرية المحاسبية يمثل ظاهرة صحية في مجال محاولات صياغة نظرية متكاملة".

هل توافق على هذا الرأي ولماذا؟

(٧)

في مجال صياغة هيكل للنظرية طالب *V.Kam* من خلال مدخل الاستنباط أن يتكون هذا الهيكل من خلال ثلاثة مستويات هي:

١- الفروض *Postulates*

والتعريفات *Definitions*

والأهداف *Objectives*

٢- المبادئ (المعايير) *Principles or Standards*

٣- الإجراءات (الطرق) *Procedures or Methods*

(٨)

في اتجاه تكوين إطار فكرى للمحاسبة أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين مجموعة قوائم للمفاهيم (*SFACs*).

وضح أهم هذه القوائم وعلاقتها فيما بينها.

(٩)

ورد في دراسة *Patrick J. Micle* ما يلي:

Paton & Littleton did not provide any general theory of accounting.

هل توافق على هذا الرأي ولماذا؟

(١٠)

وضح المقصود بالمصطلحات التالية:

- الاستمرارية
- الموضوعية
- الثبات
- الدورية
- القياس الكمي
- الإيراد

.

الفصل الثالث

تحليل لطبيعة الطلب على المعلومات المحاسبية

The Demand Nature of Accounting Information

نطاق الدراسة

Scope of Chapter

تتضمن الدراسة في هذا الفصل تبيان **طبيعة الطلب** على المعلومات المحاسبية من جانب المستخدمين من الفئات الخارجية والداخلية؛ كما ونوعاً وتوقيتا.

تمهيد:

يوضح البعض أن المعلومات المحاسبية يجب التعامل معها كالسلع الأخرى؛ وأن قوى الطلب والعرض يجب أن تسمح بتوفير وتوليد حجم مثالي من المعروض من المعلومات المحاسبية عن كل وحدة [١].

والطلب على المعلومات المحاسبية يرتبط بالفئات المستخدمة للقوائم والتقارير المالية؛ والملاحظة في هذا المجال – في رأيي – أن الطلب يتسع في اتجاهين:

الأول: زيادة مضطردة في عدد الفئات المستخدمة للقوائم والتقارير المالية على مر الوقت.

الثاني: زيادة مضطردة في كمية ونوعية وتوقيت المعلومات المطلوبة لكل فئة.

وكان من نتيجة ذلك أن ازدادت الضغوط على المهنة لتلبية هذه الاحتياجات المتزايدة في هيكلها؛ مما يتطلب مواجهة الطلب المتزايد بمزيد من العرض المناسب من المعلومات المحاسبية؛ وإلا فقدت المهنة الأهمية المعلقة عليها في هذا الشأن.

1- Craig & Geffery, op. cit., p. 57

١. طبيعة الطلب على المعلومات المحاسبية:

فــي الاطــار العــام للمعــايير أوضــح طبيعــة الاحتياجــات المســتخدمين إلــى المعلومات المحاسبية فيما يلى: [١]

المستخدمون وحاجاتهم من المعلومات:

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحـاليين والمحتملـين والمـوظفين والمقرضــين والمــوردين والــدائنين التجــاريين الآخــرين والعمــلاء والحكومــات ووكالاتهـا والجمهـور ويسـتخدم هـؤلاء القـوائم الماليـة لإشـباع بعـض حاجـاتهم للمعلومات والتي تشمل ما يلي:

١- **المسـتثمرون:** يهـتم مقـدمي رأس المـال المخـاطر ومستشـاريهم بالمخـاطرة المصاحبة لاستثماراتهم والمتأصلة فيها والعائد المتحقق منها، أنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم علـى اتخـاذ قـرار الشـراء أو الاحتفـاظ بالاسـتثمار أو البيـع كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم.

٢- **الموظفون:** يهتم الموظفون والمجموعـات الممثلـة لهـم بالمعلومـات المتعلقـة باستقرار وربحية أرباب الأعمال كما أنهم يهتمون بالمعلومـات التـي تمكنـهم من تقييم قدرة المنشـأة علـى دفـع مكافـآتهم وتعويضـاتهم ومزايـا التقاعـد لهـم وتوفير فرص العمل.

٣- **المقرضون:** يهتم المقرضـون بالمعلومـات التـي تساعدهم علـى تحديـد فيمـا إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

٤- **المـوردون والـدائنون التجـاريون الآخـرون:** يهـتم المـوردون والـدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم مـن تحديـد مـا إذا كانـت المبـالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق، ويهتم الدائنون التجاريون علـى الأغلـب بالمنشـأة على مدى اقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمـدين علـى اسـتمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم.

1- Eldon S. Hendriksen, op. cit., p. 171

٥- **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها.

٦- **الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها:** تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد، وبالتالي أنشطة المنشآت كما يتطلبون معلومات من اجل تنظيم هذه الأنشطة وتحديد السياسات الضريبية وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

٧- **الجمهور:** تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال، قد تقدم المنشآت مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملهم مع الموردين المحليين، ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المنشأة وتنوع أنشطتها.

٨- بينما لا يمكن للقوائم المالية أن تعطي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات فان هناك حاجات عامة لهم جميعا، وحيث أن توفير قوائم مالية تفي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال المخاطر للمنشأة، فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تغطيها القوائم المالية.

٩- يقع على عاتق الإدارة المسئولية الأساسية في إعداد وعرض القوائم المالية للمنشأة، وتهتم الإدارة كذلك بالمعلومات المحتواة في القوائم المالية حتى وهي قادرة على الوصول إلى معلومات إدارية ومالية إضافية تساعدها في القيام بالتخطيط واتخاذ القرارات ومسئوليات الرقابة وتستطيع الإدارة تحديد شكل ومحتوى هذه المعلومات الإضافية لكي تلبي احتياجاتها، إن إصدار التقارير حول هذه المعلومات هي خارج نطاق هذا الإطار وعلى أي حال فان القوائم المالية المنشورة تبنى على المعلومات التي تستخدمها الإدارة حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة.

ومن حيث مجالات الاستخدام فقد أوضح *Hendriksen* أن على المحاسب أن يدرك أن لكل مجموعة من مستخدمي المعلومات المحاسبية رقما أساسيا تهتم به بخصوص الدخل السنوي؛ من ذلك على سبيل المثال ما يلي:

الفئة	طبيعة الاحتياجات
العاملون؛ الملاك؛ الدائنون؛ الحكومة	القيمة المضافة: وذلك عن طريق التعرف على الزيادة في سعر بيع السلعة أو الخدمة عن تكلفتها بالنسبة للمنشأة.
حملة الأسهم؛ حملة السندات؛ الحكومة	صافي دخل المنشأة: زيادة الإيرادات عن التكاليف مع شمولها لجميع المكاسب والخسائر؛ مع عدم شمول التكاليف لعبء الفائدة؛ وضرائب الدخل.
حملة الأسهم؛ دائنون لأجل طويل	الدخل الصافي لحملة الأسهم: الدخل الصافي للمستثمرين مطروحا منه عبء الفائدة وتوزيعات الأسهم.
حملة الأسهم العادية	الدخل الصافي المتبقي لأصحاب حق الملكية: يمثل الدخل الصافي لأصحاب الأسهم مطروحا منه توزيعات الأسهم الممتازة.

في الوقت الذي أوضح فيه آخرون طبيعة الاحتياجات لكل فئة على النحو التالي[1]:

فئة المستخدمين	الاحتياجات
المستثمرون	- العائد على رأس المال المستثمر - النمو في القيمة الكلية للمنظمة.
العاملون	- الأمان الوظيفي. - معدلات الأجر وحجم المشاركات في الأرباح. - مستوى الدخل السنوي.
المقرضون	- القدرة على إعادة سداد الفائدة على راس المال. - الضمان المتاح في حالة عدم السداد.
الموردون والدائنون التجاريون	- القدرة الائتمانية للمنظمة. - الفترة المتاحة للسداد.
العملاء	- ضمان توافر المعروض من السلع - ضمان استمرار المشروع.
الحكومة ومصالحها	- الموقف الضريبي - إحصائيات التجارة.
الجمهور	- الأمن الصناعي. - الاعتبارات البيئية. - الأداء الاقتصادي الكلي.

1- Anne Britton & Chris Waterston, Financial Accounting, Addision Wesley Longman Limied, 1996, p. 9.

ويؤخذ على ما تقدم عدم تبيان حاجة الإدارة من المعلومات المحاسبية وهي أحد المستخدمين الرئيسيين بالإضافة إلى حاجة المجتمع المحلي لهذه المعلومات.

وعلى الرغم من عدم وجود اتفاق عام حول طبيعة العناصر التي تحتاجها كل فئة من فئات المستخدمين؛ إلا أنه يمكن القول بضرورة توافر حد أدنى من المعلومات يجب توفيرها لكل فئة.

وان كانت هذه الاحتياجات ستختلف من مجتمع لآخر ومن فئة لأخرى وفق درجة الوعي والاهتمام بالمعلومات المحاسبية؛ وبجانب الاهتمام بتحديد نوع المعلومات المطلوبة لكل فئة يجب مراعاة توفير هذه المعلومات لدى المستخدمين بشكل مفيد؛ وهذه الفائدة تتوقف على عنصرين أساسيين هما:

أ- مدى الملاءمة لهذه المعلومات لاحتياجات المستخدمين.

ب- صدق الافصاح في هذه المعلومات من جانب المعدين لها.

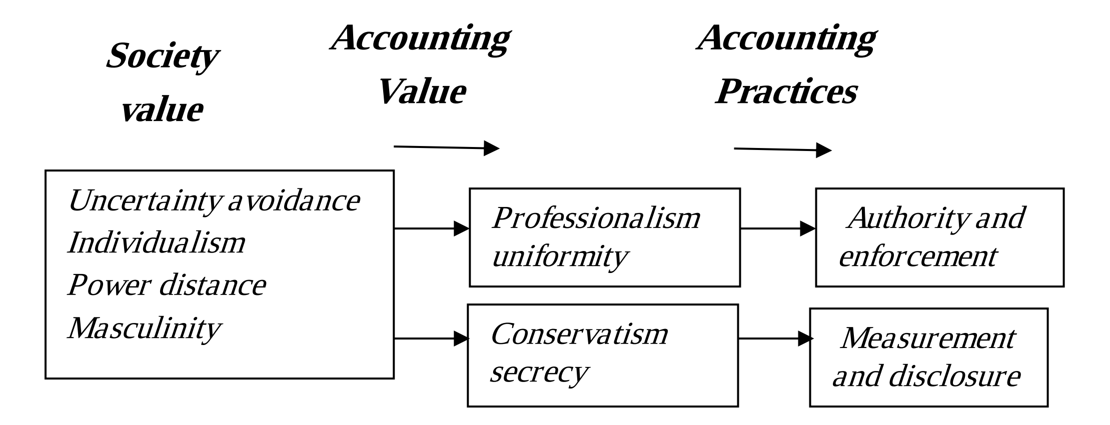
وفى هذا المجال يوضح البعض(١):

Fundamental assumption underlying a free market perspective to accounting regulation is that accounting information should be trated like other goods، and demand and supply forces should be allowed to operate so as to generate an optimal supply of information about an entity.

ومن الجدير بالإيضاح في هذا المجال أن طبيعة الطلب والعرض على المعلومات المحاسبية تتأثر بالاختلافات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية بين الدول وقد عبر *Craig & Jeffery* عن ذلك كما يلى:

---

1) Craig D. & Jeffery u., op.cit, P.57



وفيما يلي عرض مختصر لطبيعة عنصر الملاءمة في المعلومات المحاسبية باعتباره يعبر عن الصلاحية للاستخدام المتوقع.

٢- مقومات الملاءمة في المعلومات المحاسبية [١]

لمقابلة احتياجات سوق رأس المال

في السنوات الأخيرة زاد اهتمام المحاسبين لتوفير معلومات تكون مفيدة للمستخدمين لها من مختلف الفئات وظهرت دراسات متعددة حول هذا الجانب وبرز من بينها الدراسات المهتمة بعناصر المنفعة *Usefulness* للمعلومات المحاسبية؛ واحتل عنصر الملاءمة *Relevance* مركزا رئيسيا بين هذه العناصر.

وفي يونيو من عام ١٩٩٢ صدر في مصر قانون سوق رأس المال استجابة للتطورات الاقتصادية التي تشهدها الدولة؛ ومع صدور هذا القانون ظهر تساؤل أساسي في المجال المحاسبي مؤداه: هل الممارسة المحاسبية الحالية توفر معلومات ملائمة لتلبية متطلباته؟

١- من دراسة للمؤلف مقدمة للمؤتمر العلمي الثاني للجمعية العلمية للمحاسبة والنظم والمراجعة.

وفي محاولة للإجابة عن التساؤل السابق يمكن القول بأن:

الهدف من عرض الإجابة يتمثل فيما يلي:

١- التعرف على المدى الحالي للملاءمة في الإفصاح المحاسبي لمقابلة متطلبات سوق رأس المال في مصر؛ بعد تحليل لطبيعة الملاءمة في الدراسات المحاسبية المعاصرة.

٢- تبيان مجالات التطوير لتوفير المعلومات الملاءمة في الإفصاح المحاسبي في هذا المجال.

وتحقيقا لما تقدم تم تناول هذا الجانب من خلال ثلاثة عناصر على النحو التالي:

الأول: تحليل لطبيعة الملاءمة في الإفصاح المحاسبي.

الثاني: مدى الملاءمة في الإفصاح لمقابلة متطلبات سوق رأس المال في مصر.

الثالث: مجالات التطوير لتوفير الملاءمة في الإفصاح المحاسبي.

أولاً: تحليل لطبيعة الملاءمة في المعلومات المحاسبية

الإفصاح المحاسبي هو المرحلة التي يستطيع من خلالها المحاسبون التعبير عن جهودهم في توفير المعلومات المحاسبية؛ ولما كان توفير هذه المعلومات ليس هدفا في ذاته بل وسيلة للاستفادة منها من جانب فئات المستخدمين لها من هنا يكون الحكم على كفاءة المعلومات المحاسبية من خلال مقدار أو قيمة المنفعة التي تحتويها المعلومات المحاسبية للمستخدمين.

وفي هذا المجال أوضحت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية *A.A.A* أن توليد المعلومات المحاسبية يعتبر جزءا من وظيفة نظام المعلومات المحاسبي؛ غير أن المظهر الأساسي لهذه الوظيفة يتمثل في عملية الاتصال التي تنطوي على توزيع المعلومات المحاسبية وتفسير متخذي القرارات لمحتوياتها[١].

وعن أهمية هذا الجانب من عمل المحاسبين أوضح البعض[٢]:

The impact of financial accounting and reporting upon stockholders، potential investors، and other interested parties, will; to a large degree، be determined by effectiveness of communication that occurs between report producer and report user.

والمنفعة في المعلومات المحاسبية يمكن قياسها والتعرف عليها من خلال المقارنة بين موقف المستخدمين لها **قبل** تلقيهم لها؛ ثم **بعد** استقبالهم واستخدامهم لها. أو بمعنى آخر دراسة سلوك هؤلاء المستخدمين تجاه المعلومات المحاسبية بدونها ثم بها.

وقد عنيت المنظمات العلمية والمهنية بهذا الجانب في السنوات الأخيرة وحرصت على تحليل عناصر المنفعة للمعلومات المحاسبية؛ ومن ذلك نجد:

1- A.A.A. "A statement of Basic Accounting Theory"، 1996، p. 15
2- Kenneth R. Ferris، Behavioral Accounting Research، 1988، p.47

(أ) دراسة لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (*FASB*) في عام ١٩٨٠[١] تحت عنوان:

Qualitative Characteristics of Accounting Information

وفيها حددت عناصر المنفعة في مجموعتين رئيسيتين ومجموعة فرعية على النحو التالي:

المجموعـة الأساسـية الأولـى تتعلـق بالملاءمـة *Relevance* وتسـتند إلـى الخصائص التالية:

- الحداثة للمعلومات المحاسبية *Timeliness*
- القيمة الرقابية للمعلومات المحاسبية *Feedback Value*
- القيمة التنبؤية للمعلومات المحاسبية *Predictive Value*

والمجموعة الأساسية الثانية تختص بالمصداقية (الثقة) *Reliability* وتعتمد على الخصائص التالية:

- صدق التعبير Representational Faithfulness
- الحيادية Neutrality
- إمكانية التحقق Verifiability

ومجموعة العناصر الفرعية أو المكملة تتكون من:

- القابلية للمقارنة *Comparability*
- الثبات في التطبيق *Consistency*

1- FASB "Qualitative characteristics of Accounting Information" May؛ 1980؛ par.47

(ب) دراسة صادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* في عام ١٩٨٩ بعنوان [١]:

Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

أوضحت أن العناصر الرئيسية للمنفعة تتمثل فيما يلي:

١- القابلية للفهم ***Understandability***

٢- الملاءمة ***Relevance***

وتشمل العناصر الفرعية التالية:

- القيمة التنبؤية
- القيمة التصحيحية أو التأكيدية

٣- المصداقية: ***Reliability***

وتتضمن العناصر الفرعية التالية:

- صدق التعبير
- الموضوعية
- التكاملية
- التحقق

1- Richards Lewist & David Penderill؛ Advance Financial Accounting؛ 1991؛ p. 15

٤- القابلية للمقارنة ***Comparability***

كما أوضحت القيود التالية على مصداقية أو ملائمة المعلومات المحاسبية:

- الأهمية النسبية *Materiality*
- الحداثة والتوقيت *Timeliness*
- التوازن بين التكلفة والعائد *Cost/ Benefit*
- التوازن في خصائص الجودة

(ج)أما *David Solomouns* فقد أعد دراسة عام ١٩٨٩ بعنوان[١]

Guidelines for Financial Reporting Standards

وأوضح فيها أن العناصر الرئيسية تتمثل في خمسة كما يلي:

١- الملاءمة وتتضمن العناصر الفرعية التالية:

- القيمة التنبؤية *Predictive Value*
- القيمة التأكيدية *Confirmatory Value*
- القيمة التصحيحية *Corrective Value*
- الحداثة *Timeliness*

٢- المصداقية وتتضمن العناصر الفرعية التالية:

- صدق التعبير *Representational Faithfulness*
- الشمولية *Comprehensiveness*
- القابلية للتحقق *Verifiability*

2- Ibid.، p. 15

٣- الثبات *Consistency*

٤- الموضوعية *Neutrality*

٥- الإمكانية (الجدوى) *Feasibility*

(د) توالت الدراسات بعد ذلك واختلفت فيما بينهما إلى أن صدر الاطار المفاهيمى المشترك فى سبتمبر ٢٠١٠م و أوضح أن العناصر الرئيسية للمعلومات تتمثل فى عنصرين رئيسيين هما:

- الملاءمة *Relevance*

ويتفرع عنها:

- ✓ القيمة التأكيدية *Confirmative value*
- ✓ القيمة التنبؤية *Predictive value*
- ✓ التمثيل الصادق *Faithfull representation*

وبينها الأهمية النسبية *Materiality*

ثم عرض العناصر المعززة أو المساندة فى أربعة خصائص هى:

- القابلية للفهم *Understandability*
- القابلية للمقارنة *Comparability*
- القابلية للتحقق *Verifiability*
- التوقيت المناسب *Timeliness*

وسيأتي شرح لهذه العناصر فى الفصل السابع.

والملاحظ على الدراسات السابقة – من وجهة نظر الكاتب – ما يلي:

أولاً: اتفاقها جميعا على أن الملاءمة عنصر أساسي لتوفير المنفعة في المعلومات المحاسبية.

ثانياً: اختلاف هذه الدراسات في المكونات الفرعية التي يعتمد عليها عنصر الملاءمة من ثلاثة إلى أربعة إلى اثنتين عناصر؛ وفي هذا المجال فقد اتفقت الدراسات السابقة على عنصر واحد وهو القيمة التنبؤية واختلفت حول بقية العناصر؛ حيث أظهرت دراسة لجنة معايير المحاسبة الدولية عنصر القيمة التصحيحية أو التأكيدية كعنصر واحد في الوقت الذي اعتبرت فيه دراسة *Solomons* أن القيمة التصحيحية عنصر مستقل عن القيمة التأكيدية.

ثالثاً: اتفقت دراسة *FASB* ودراسة *Solomons* على أن الحداثة في المعلومات تمثل عنصرا فرعيا من الملاءمة وان اعتبرتها دراسة *IASC* في حكم قيود على عنصر الملاءمة والمصداقية.

ويرى آخرون [1] أن التوقيت والحداثة أحد عناصر أربعة ضمن العناصر الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية وهي:

- الملاءمة *Relevance*
- الدقة *Accuracy*
- الحداثة *Timeliness*
- المصداقية *Verifiability*

وهكذا لا يوجد اتفاق حول المكونات الفرعية لعنصر الملاءمة لتوفير المنفعة للمعلومات المحاسبية وقد يكون من المناسب في هذا المجال تحديد المقصود بالملاءمة في المعلومات المحاسبية ومن ثم استنباط العناصر الفرعية الممكن الاعتماد عليها في هذا الشأن.

1- James Hicks، Jr. Management Information Systems; 1987; p.11

وفي هذا المجال أوضحت لجنة معايير المحاسبة الدولية أن الملاءمة في المعلومات المحاسبية تتحقق إذا ما كانت هذه المعلومات لديها الصلاحية (القدرة) على مساعدة متخذ القرار حيث أوضحت [١]:

To form an expectation (Predictive Value)

To confirm and expectation (Confirmatory Value)

To revise an expectation (Corrective Value)

وترتيبا على هذا الاتجاه عرفها *K. Most* بأنها [٢]:

يمكن تعريف الملاءمة بأنها قدرة المعلومات على إحداث اختلاف في القرار سواء بالمساعدة على تكوين التنبؤ أو تأكيد التوقعات الصحيحة.

بينما يعرفها آخرون [٣] في علاقتها بالقرارات بأنها:

The relevant information is the expected future data that will differ among alternatives.

بمعنى أن المعلومات المحاسبية لكي تكون ملائمة – في نظر الكاتب – يجب أن تضيف إلى متخذ القرار رؤية أكثر وضوحا حول البدائل المتاحة سواء في توفير قيمة تنبئية أو قيمة رقابية وفي الوقت المناسب؛ ويكون من الصعب الحصول عليها من غيرها من مصادر المعلومات؛ مما يبرر تكلفة توفير هذه المعلومات حيث تكون الفائدة دائما اكبر من التكلفة.

1- Richard Lewis & David Pendrill; op. cit., p. 16
2- Kenneth S.Most، Accounting Theory; p.20
3- Charles T. Homgren & Gray L. Suden; Introduction to Management Accounting; 1990; p. 49

بناء على ما تقدم فان العناصر الفرعية المكونة للملاءمة – في نظر الكاتب – تتمثل في أربعة كما يلي:

- القابلية للفهم
- القيمة الرقابية.
- القيمة التنبؤية.
- التوقيت والحداثة.

ومن هذه العناصر يمكن تعريف الملاءمة بأنها "الحالة التي تكون عليها المعلومات المحاسبية قابلة للفهم من قبل المستخدمين لها؛ وذات قيمة تساعد على التقييم والتنبؤ؛ وحديثة ومقدمة في الوقت المناسب؛ وذات تكلفة مقبولة؛ ومن ثم تؤثر تأثيرا مباشرا في طبيعة القرار المتخذ استنادا إليها".

والمضمون المتقدم هو مجال الدراسة في الفرع الثاني للتعرف على مدى توافره لمقابلة متطلبات سوق رأس المال في مصر.

وبناء على ما تقدم يمكن القول بأن الملاءمة خاصية ترتبط بكل من:

(أ) مستخدم المعلومات المحاسبية وقدراته على التعامل مع تلك المعلومات.
وعلى ذلك فقد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة لبعض المستخدمين لها وفق إدراكهم لمحتوياتها؛ بينما لا تكون كذلك لغيرهم لعدم فهمهم لهذا المحتوى؛ مما يشير إلى أن عنصر القابلية للفهم *Understandability* يمثل عنصرا رئيسيا لتحقيق الملاءمة.

(ب) الأثر الذي يمكن أن تحدثه تلك المعلومات على اتخاذ القرار عند المقارنة بين البدائل.

(ج) الإدراك المتكامل لمعدي المعلومات المحاسبية لطبيعة احتياجات المستخدمين لهذه المعلومات.

ثانياً:مدى الملاءمة في المعلومات المحاسبية الحالية لمقابلة الطلب عليها

التساؤل الذي يدور في هذا العنصر هو: ما مدى الملاءمة في المعلومات المحاسبية المطلوبة لمقابلة الطلب عليها ؟

وللإجابة عن التساؤل يمكن عرض ثلاثة إفتراضات يستلزم الأمر اختبارها تمهيدا لتحديد الإطار الذي يمكن أن يتم من خلاله التطوير المستهدف للملاءمة في الإفصاح المحاسبي لمقابلة طلب المستثمرين بصفه خاصة.

وهذه الإفتراضات هي:

الأول:

لا توجد علاقة بين نقص الملاءمة في الإفصاح المحاسبي وبين عدم تكامل الإدراك من قبل المحاسب (معد المعلومات) لاحتياجات المستخدمين للمعلومات المحاسبية.

الثاني:

لا توجد علاقة بين نقص الملاءمة في الإفصاح المحاسبي وبين اختلاف قدرة مستخدمي المعلومات المحاسبية في التعامل معها.

الثالث:

لا توجد علاقة بين محتوى التقارير والقوائم المالية الحالية وبين تلبية احتياجات المستخدمين من المستثمرين.

وللتحقق من صحة أو خطأ الإفتراضات السابقة تم القيام بالإجراءات التالية:

أ- تحديد متطلبات الإفصاح المحاسبي لسوق رأس المال.

ب- دراسة لعينة من معدي المعلومات المحاسبية للتعرف على مدى إدراكهم لاحتياجات المستخدمين لما يقدموه من معلومات.

ت- دراسة لعينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية للتعرف على مدى فهمهم وقدرتهم على استخدامها.

ث- دراسة لعينة من القرارات المتخذة بدون المعلومات المحاسبية ثم باستخدام المعلومات المحاسبية للتعرف على الأثر الذي أحدثته تلك المعلومات على جودة القرار.

ج- تحديد فجوة نقص الملاءمة ومصادرها واتخاذ الترتيبات اللازمة في الإفصاح المحاسبي لإلغاء أو تضييق تلك الفجوة.

وفيما يلي عرض لطبيعة هذه الإجراءات:

١- تحديد أهم متطلبات الإفصاح المحاسبي في سوق رأس المال من المعلومات المحاسبية الأساسية فى هذا المجال نجد العناصر التالية:

١/١ متطلبات عند إعداد نشرة الاكتتاب بغرض الاكتتاب العام:

خطة الشركة في استخدام الأموال المتحصلة من الاكتتاب في الأسهم المطروحة؛ وتوقعاتها بالنسبة لنتائج استخدام الأموال.

وهذا العنصر يشير إلى أهمية وضرورة توافر قيمة تنبؤية في الإفصاح المحاسبي لتكون ملائمة.

٢/١ متطلبات عند إعداد نشرات الاكتتاب الأخرى بالإضافة إلى ما سبق:

- موجز القوائم والبيانات المالية المعتمدة من مراقبي الحسابات عن السنوات الثلاثة السابقة أو عن المدة من تاريخ تأسيس الشركة أيهما اقل؛ والمعدة طبقا لقواعد الإفصاح التي تبينها اللائحة التنفيذية والنماذج التي تضعها الهيئة.

وهذا العنصر يوضح أهمية توافر القيمة التقييمية في المعلومات المحاسبية كعنصر أساسي من عناصر الملاءمة.

٣/١ تقديم تقارير نصف شهرية ونتائج أعمالها على أن تتضمن هذه التقارير البيانات التي تفصح عن المركز المالي الصحيح لها؛ وتعد الميزانية وغيرها من القوائم المالية للشركة طبقا للمعايير المحاسبية لها ولقواعد المراجعة التي تحددها أو تحيل إليها اللائحة التنفيذية.

وهذا العنصر يشير إلى أهمية توافر عنصر التوقيت والحداثة في الإفصاح المحاسبي ليكون ملائما لاحتياجات سوق رأس المال.

٤/١ على كل شركة تواجه ظروفا جوهرية طارئة تؤثر في نشاطها أو مركزها المالي أن تفصح عن ذلك فورا وان تنشر عنه ملخصا وافيا في صحيفتين واسعتي الانتشار أحداهما على الأقل باللغة العربية.

وهذا العنصر أيضا يشير إلى أهمية القابلية للفهم لتوفير الملاءمة في الإفصاح المحاسبي.

٥/١ يجب أن تتضمن نشرة الاكتتاب في وثائق الاستثمار التي تطرحها صناديق الاستثمار للاكتتاب العام البيانات التالية:

- السياسات الاستثمارية.
- طريقة توزيع الأرباح السنوية وأسلوب معاملة الأرباح الرأسمالية.
- طريقة التقييم الدوري لأصول الصندوق وإجراءات استرداد وثائق الاستثمار.

وعن متطلبات توفير المعلومات المحاسبية أعطت التشريعات للهيئات العامة لسوق المال حق الإشراف على توفير ونشر المعلومات والبيانات الكافية عن سوق رأس المال والتحقق من سلامتها ووضوحها وكشفها عن الحقائق التي تعبر عنها.

٢- دراسة لعينة عن معدي المعلومات المحاسبية للتعرف على مدى إدراكهم لاحتياجات المستخدمين لما يقدم من معلومات.

في هذا المجال يجب أن تشمل عينة الدراسة المحاسبين في الشركات التي لها أسهم متداولة في سوق الأوراق المالية.

وقد تبين للكاتب أن توفير وتوصيل المعلومات المحاسبية يتم وفقا للمتطلبات القانونية في هذا المجال دون زيادة في حجم الإفصاح المطلوب؛ على الرغم من أن ما تتطلبه التشريعات في هذا المجال يمثل الحد الأدنى الواجب توافره؛ إلا أن المبادرة لزيادة الإفصاح لم تتوفر خشية المساءلة عنها أو توفيرا للوقت والجهد المبذول فيها؛ هذا فضلا عن عدم تكامل إدراك المحاسبين لطبيعة احتياجات سوق رأس المال.

٣- دراسة لعينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية من المستثمرين للتعرف على مدى فهمهم وقدرتهم على استخدامها ويمكن حصر الاختلافات بين متخذي القرارات في خمسة أوجه هي:

١/٣ نوعية القرارات التي يتخذونها.

٢/٣ المنهج المتبع في اتخاذ القرارات.

٣/٣ الخبرات العلمية المتوافرة لديهم.

٤/٣ مقدرتهم في الحصول على المعلومات اللازمة.

٥/٣ مقدرتهم على استخدام المعلومات المتوفرة لهم في اتخاذ القرارات.

ويمكن التحقق من مدى الاختلاف بين مستخدمي القوائم المالية عن طريق قياس التباين بين مجموعتين من المستخدمين في المجالات الخمسة السابقة؛ ولتحديد حجم التباين يمكن استخدام الاختبار الإحصائي (ف) والذي يقيس مدى الاختلاف في ملاءمة المعلومات المحاسبية بين مجموعة وأخرى. وعلى ضوء ذلك فانه إذا كانت $\sigma_{١}^{٢}$ تعبر عن التباين في نوعية القرارات المتخذة و $\sigma_{٢}^{٢}$ تعبر

عن التباين في المنهج المتبع في اتخاذ القرارات؛ و $\sigma_{٣}^{٢}$ تعبر عن التباين في الخبرة العلمية؛ فانه بالإمكان التعبير عما سبق كما يلي:

$$ف = \frac{ع^{٢} ب}{ع^{٢} خ}$$

حيث ع^{٢} ب؛ ع^{٢} خ تقديران مستقلان لتباين المجتمع $\sigma^{٢}$

ف: نسبة التباين

٤- **دراسة لعينة من القرارات المتخذة** بدون المعلومات المحاسبية لنفس المجموعة من المستخدمين ثم باستخدام المعلومات المحاسبية لتحديد الفرق أو الأثر الذي أحدثته تلك المعلومات على جودة القرار.

وفي هذا المجال يمكن استخدام مقياس نموذج القرار *DecisionModel* وقد اهتم بهذا المقياس *R. Sterling* (١) حيث أوضح انه إذا كانت المخرجات المحددة لمجموعة من العمليات قد ظهرت ملائمة لدراسة مشاكل اتخاذ قرار معين يمكن القول أن المعلومات المحاسبية كانت ملائمة لمتخذ القرار.

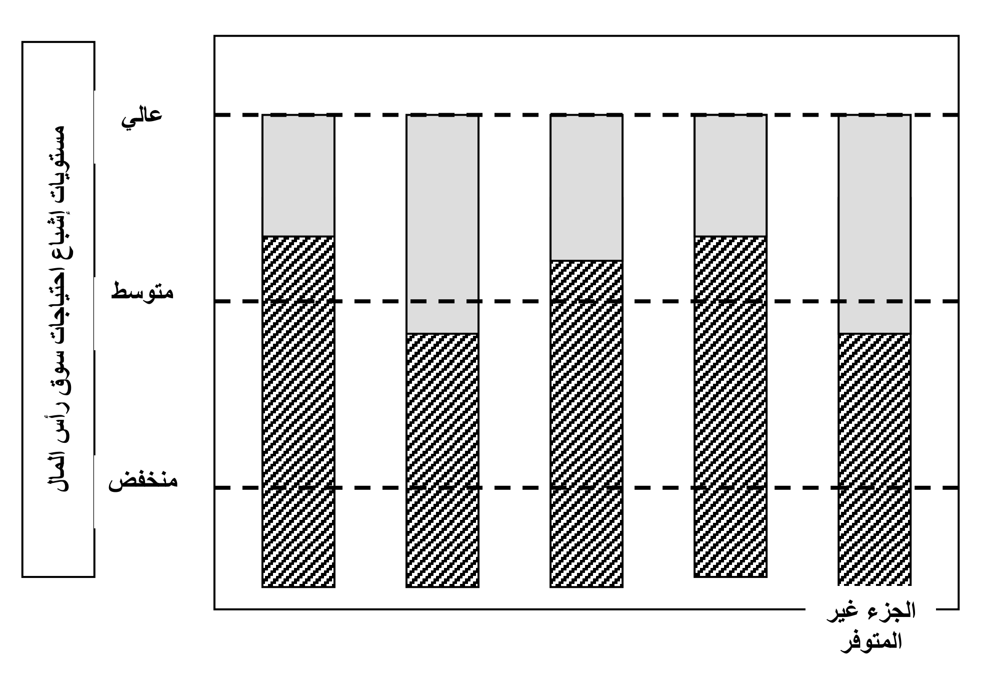
بالإضافة إلى إمكانية الاستفادة من الدراسات السلوكية التي اهتم بها *FASB* في هذا المجال في مجال علم النفس التعليمي حول مفهوم الصلاحية *Validity* ويمكن استخدام العناصر الفرعية الخمسة المقترحة لعنصر الملاءمة في التعرف على مجموعة العلاقات المنطقية كأساس لاختبار الإفتراضات الثلاثة السابقة عن طريق إعطاء أوزان نسبية لكل عنصر يوضح ما يجب وما هو عليه العنصر؛ ومن ثم تحديد الفجوة لنقص الملاءمة؛ وتوضيحاً لذلك يمكن عرض الشكل التالي:

1- Vernon Kam؛ Accounting theory؛ 1990؛ p. 516

العنصر	اختبار مدى التوافر	الوزن النسبي		
		المفترض	الفعلي	الفجوة
القابلية للفهم	قياس مدى فهم المستخدم لمحتويات التقارير المالية	٢٠%	١٤%	٦%

٥- **تحديد فجوة نقص الملاءمة ومصادرها** واتخاذ الترتيبات اللازمة في الإفصاح المحاسبي لإلغاء أو تضييق تلك الفجوة.

بعد التعرف على الفجوة من لعناصر الخمسة السابقة يمكن التعبير عنها في الشكل التالي:



وبناءً على ما تبين من تطبيق العناصر السابقة يمكن عرض النتائج التالية لاختبار الإفتراضات الثلاثة الموضحة:

أ- صحة الإفتراض الأول مشروطة بغياب معايير واضحة للإفصاح وفي حالة توافر معايير متكاملة فان هذا الافتراض يعتبر غير صحيح.

ب- صحة الإفتراض الثاني.

ت- خطأ الإفتراض الثالث.

وعلى ضوء هذه النتائج ومدى الفجوة في الملاءمة يمكن اتخاذ الإجراءات اللازمة لتوفير المزيد من الملاءمة في الإفصاح المحاسبي لمقابلة متطلبات المستثمرين سوق راس المال.

ثالثاً: مجالات التطوير لتوفير الملاءمة في المعلومات المحاسبية لمقابلة متطلبات سوق رأس المال

تبين من العنصر السابق مدى الحاجة إلى استمرار الجهود لتوفير المزيد من الملاءمة في الإفصاح المحاسبي لمقابلة متطلبات سوق رأس المال ومحاولة تضييق فجوة نقص الملاءمة في المعلومات المحاسبية.

وقد أوضح البعض أن المعلومات المحاسبية ينقصها الكثير من المعلومات الملائمة التي يتم تجاهلها حاليا في الإفصاح المحاسبي على الرغم من حاجة المستثمرين والدائنين إلى مثل هذه المعلومات ومن ذلك على **المستوى القومي**[١]:

- المعدل العام للتضخم.
- معدل البطالة.
- تحركات سعر الفائدة.
- تأثر الحالة المالية بقرارات الاستثمار.

1- Jamie Pratt؛ Financial Accounting؛ 1990؛ p. 873

وعلى **مستوى الوحدة المحاسبية:**

- الإفصاح عن الموارد البشرية.
- الإفصاح عن قيمة الشهرة.
- الإفصاح عن التعديلات لأثر التضخم.

والعنصر الهام في مجال هذا الفرع هو ما أشار إليه البعض من أن(١):

It is difficult; if not impossible; for investors to use financial accounting Information to identify undervalued stock or bonds that are traded on public security market.

ويمكن عرض أهم مجالات التطوير في عنصرين كما يلي:

أ- استحداث تقارير مالية إضافية.

ب- توفير المزيد من الإفصاح في محتويات القوائم المالية الحالية وفي تقرير مراقب الحسابات.

وفيما يلي طبيعة كل من العنصرين:

أولاً: استحداث تقارير مالية إضافية:

من التقارير المالية التي يمكن أن تفيد في مقابلة متطلبات سوق رأس المال في مصر يمكن إعداد التقارير التالية:

١- قائمة التغيرات في عناصر الموقف المالي:

على الرغم من أن هذه القائمة قد ظهرت أساسا لخدمة إدارة المنشأة؛ إلا أن الحاجة أصبحت ماسة في السنوات الأخيرة للإفصاح عن محتويات هذه القائمة ضمن القوائم القابلة للنشر إضافة إلى قائمة المركز المالي وقائمة الدخل؛ وذلك لما يمكن أن

1- Adolf J. H. Enthoven; Accounting and Economic Development Policy; 1979; p.32

تـوفره القـوائم السـابقة للمحللـين المـاليين مـن معلومـات ذات قيمـة رقابيـة لتقيـيم أداء المنشـأة فـي الماضـي وقيمـة تنبؤيـة تسـاهم فـي التنبـؤ بـأداء المنشـاة فـي المسـتقبل؛ إن الإعـداد والإفصـاح عـن عناصـر هـذه القائمـة يحتـل أهميـة خاصـة فـي الوقـت الحاضـر؛ لمـا يمكـن أن تـوفره لسـوق راس المـال مـن معلومـات مفيـدة؛ وعـادة مـا تحتـوي هـذه القائمـة علـى **مصادر الأموال من أربعة مصادر هي:**

- التشغيل - مساهمة رأس المال خلال الفترة
- الاقتراض - بيع الأصول الثابتة

كما يجب أن تتضمن أوجه الاستخدامات الرئيسية الأربعة التالية:

- التوسع - دفع توزيعات الأرباح لحاملي الأسهم
- تسديد القروض - شراء أسهم راس مال الشركة

ويمكن لهيئة سوق المال أن تلزم الشركات بإعداد هذه القائمة.

٢- تقرير مختصر عن الأداء المالي للشركة:

ذلـك بتحديـد العناصـر الرئيسـية للتقريـر وأهمهـا: السـيولة؛ المديونيـة؛ والملكيـة؛ والقـدرة علـى السـداد وقيمـة السـهم. ويـتم قيـاس كـل عنصـر بوحـدة قيـاس ملائمـة (نسـبة مئويـة مـثلاً) فـي نهايـة السـنة الماليـة أي بعـد الأداء المـالي خـلال الفتـرة؛ ثـم مقارنـة المقيـاس النـاتج بمتوسـطات أو بمعـايير الأنشـطة المماثلـة حتـى يمكـن التعـرف علـى كفاءة الأداء؛ ويمكن أن يتخذ هذا التقرير الشكل التالي:

العنصر	المتوسط السائد في النشاط	المتوسط الفعلي	التغير
- القيمة النقدية للسهم - القيمة السوقية للسهم - ربحية السهم - سعر السهم؛ ربحية السهم - التوزيعات: صافي الربح - السيولة			

٣- تقرير عن النشاط الاستثماري للشركة:

يحتاج الأمر في رأيي بالإضافة إلى ما سبق إلى إعداد تقرير خاص عن النشاط الاستثماري للشركة يتم من خلاله التعرف على الاستثمارات طويلة الأجل والممثلة في:

- الاستثمارات في شركات تابعة.
- الاستثمارات في شركات زميلة.
- الاستثمارات الأخرى مع ذكر القيمة السوقية المدرجة في سوق الأوراق المالية في حالة الإصدار.
- الأوراق المالية المدرجة في الأسواق المالية: مع الإفصاح عن القيمة السوقية لها إذا ما اختلفت عن القيمة المدرجة لها في البيانات المالية.

٤- تقرير عن التغيرات الجوهرية الطارئة:

تطلب قانون راس المال من الشركة التي تواجه ظروفا جوهرية طارئة تؤثر في نشاطها أو في مركزها المالي أن تفصح عن ذلك فورا؛ وفي هذه الحالة يمكن إعداد هذا التقرير على النحو التالي:

طبيعة الظرف الطارئ:

العام	الأثر المتوقع	
	نتيجة النشاط	المركز المالي
الحالي (الأول)		
الثاني		
الثالث		

ثانياً: توفير المزيد من الإفصاح في محتويات القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات:

أ- في القوائم المالية:

طالما اتجهت هيئة سوق المال إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بعد إدخال تعديلات طفيفة عليها؛ فإنه من الطبيعي الرجوع إلى هذه المعايير وخاصة المتعلقة منها بالإفصاح عن المعلومات المالية؛ وتضمين القوائم المالية التي تعدها الشركات بيانات ومعلومات حول العناصر التالية طبقا للمعايير الخاصة بالإفصاح ومن ذلك:

- **حقوق المساهمين:** حيث يتطلب الأمر إفصاحا مستقلا للعناصر التالية:
  - عدد وقيمة الأسهم المرخص بها؛ والمصدر منها والمتداول منها.
  - رأس المال غير المدفوع.
  - القيمة الاسمية أو القانونية للسهم.
  - التغيرات في حساب راس المال أثناء الفترة.
  - الحقوق والامتيازات والقيود بالنسبة لتوزيع عائدات الأسهم واسترداد رأس المال.
  - عائدات الأسهم الممتازة والمتأخرة والمتراكمة.
  - الأسهم التي أعادت الشركة تملكها.
  - الأسهم المحتفظ بها لإصدارها في المستقبل.
- **حقوق المساهمين الأخرى:** مع بيان الحركة خلال الفترة وأية قيود على توزيعها:
  - علاوة الإصدار.
  - الفائض الناتج عن إعادة التقييم
  - الاحتياطيات.
  - الأرباح المحتجزة.

- **الذمم المدينة طويلة الأجل** واثر عمليات التأجير التمويلي على كل من الأصول والالتزامات.
- **الموجودات طويلة الأجل** والتي يجب فيها الإفصاح بشكل مفصل ضمن عقود الإيجار والموجودات التي يجرى شراؤها بعقود شراء بالتقسيط.
- إيرادات النشاط؛ وخاصة إيرادات الاستثمارات والمعاملات المهمة بين الشركات.

ب- تقرير مراقب الحسابات:

في المعيار الدولي رقم (٧٠٠) الصادر في عام ٢٠٠٩م بخصوص تقرير المراقب عن البيانات المالية أوضح ما يلي:

١- يجب على المراقب كلما أصدر تقريرا يتضمن رأيا باستثناء الرأي غير المتحفظ أن يضمن تقريره وصفا واضحا لجميع الأسباب الجوهرية لذلك الرأي إلا إذا كان متعذرا من الناحية العملية. ومن المفضل أن تكون هذه المعلومات مبينة في فقرة مستقلة تسبق الرأي أو الامتناع عن إبداء الرأي كما أنها قد تتضمن إشارة إلى مزيد من الشرح يذكر في الإيضاحات حول البيانات المالية.

٢- في حالة عدم اتفاق المراقب مع الإدارة بالنسبة لعناصر رئيسية منها مدى قبول السياسات المحاسبية المختارة أو طريقة تطبيقها بما في ذلك مدى كفاية الأوضاع في البيانات المالية يجب أن تشير الصياغة المستخدمة في تقرير المراقب بوضوح إلى طبيعة الاختلاف وان يتضمن التقرير صياغة كمية للأثر أو الآثار المحتملة على البيانات المالية إلا إذا كان ذلك متعذرا من الناحية العلمية.

٣- في حالة وجود أمر غير مؤكد التحقق ويعتمد في تحققه على وقوع أحداث مستقبلية ويؤثر تحققه على البيانات المالية؛ على المراقب أن يضيف بعد فقرة الرأي فقرة توضيحية يشير بها إلى الإيضاحات المرفقة في البيانات المالية التي توضح عدم تأكده من مدى تحقق الأمر سابق الذكر.

٤- فيما يتعلق بتقرير المراقب عن المعلومات المالية المتوقعة في المعيار الدولي السابع والعشرون؛ يجب أن يحتوي التقرير على أن النتائج الفعلية سوف تختلف عن تلك المدرجة في المعلومات المالية المتوقعة؛ إذا لم تتحقق الافتراضات التي على أساسها تم التوصل إلى النتائج المتوقعة وان النتائج الفعلية ليس بالضرورة أن تكون ضمن الفئات المتوقعة. ويجب تنبيه القراء المستخدمين للمعلومات من أن هذه المعلومات المالية المتوقعة يجب ألا تستخدم إلا للأغراض التي أعدت من أجلها.

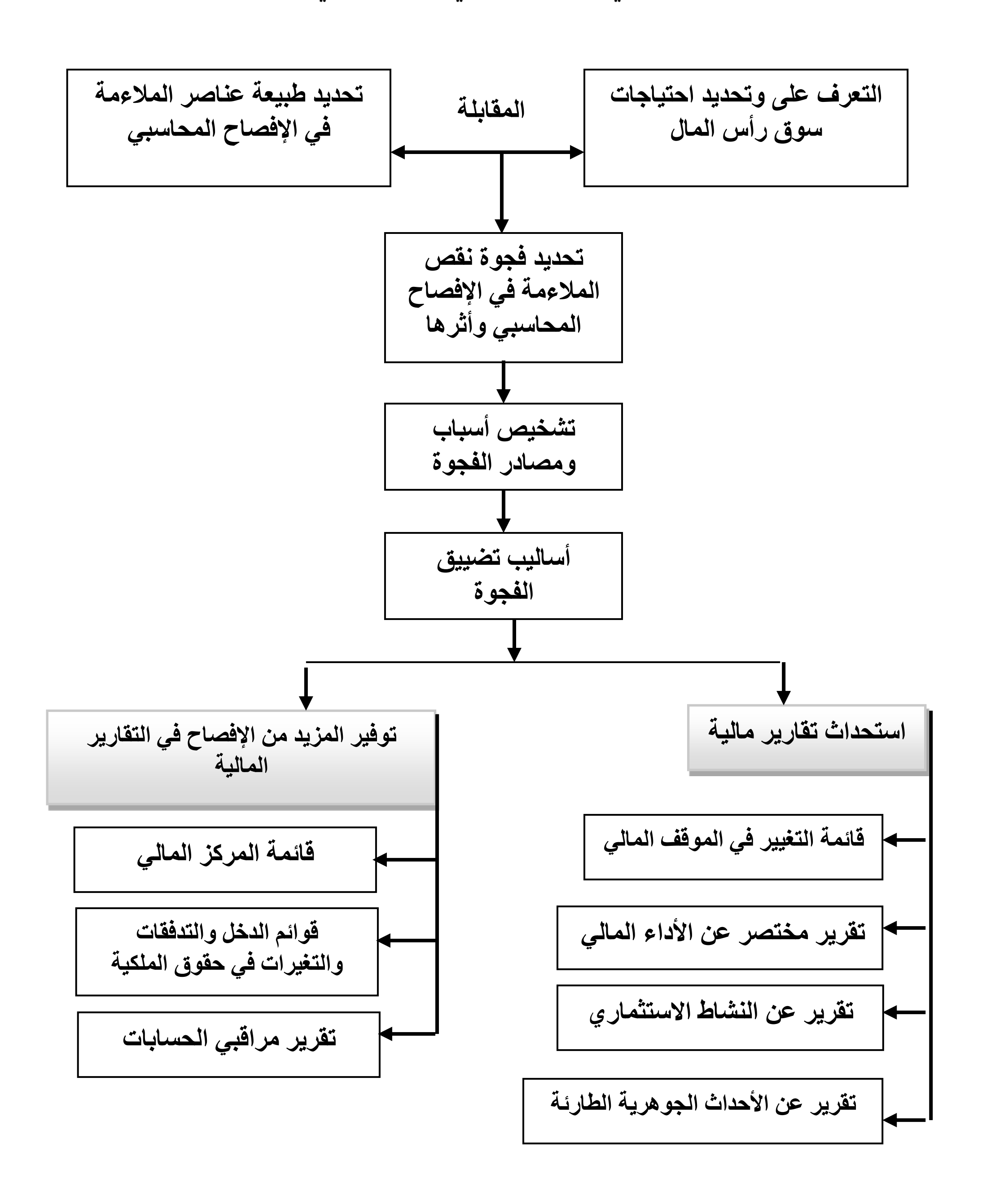
٥- في عام ٢٠١٥ صدر هيكل جديد لتقرير مراقب الحسابات أحدث تعديلاً جوهرياً في محتوياته في اتجاه زيادة القيمة المضافة في المعلومات التي يتضمنها هذا التقرير لكل من يرغب في استخدامه.

قضية للمناقشة (٣)

مع تشعب وتعدد مسارات الطلب على المعلومات المحاسبية هل يستطيع المحاسبون إعداد قائمة تتحدد فيها الأهمية النسبية لنوع وكم وتوقيت الطلب على المعلومات المحاسبية من جانب المستخدمين لها في داخل أو خارج المنشأة؟ مما يساهم في التعرف على طبيعة هذا الطلب الذي يحدد اتجاهات عمل المحاسبين. نتمنى ذلك.

الخلاصـــــــــة

يمكن عرض الخلاصة في هذا الفصل في الشكل التالي:



ثبت بأهم المصطلحات — *List of Terms*

- الدقة	*Accuracy*
- القابلية للمقارنة	*Comparability*
- المقابلة بين التكلفة والعائد	*Cost / Benefit*
- القيمة التصحيحية	*Corrective Value*
- الشمولية	*Comprehensiveness*
- القيمة التأكيدية	*Confirmatory value*
- الطلب	*Demand*
- صدق التعبير	*Faithfulness*
- المكانية (الجدوى)	*Feasibility*
- القيمة الرقابية أو التاريخية أو الرقابية	*Feedback value*
- المعلومات	*Information*
- الأهمية النسبية	*Materiality*
- الحيادية	*Neutrality*
- القيمة التنبؤية	*Predictive Value*
- التمثيلية	*Representational*
- الملاءمة (المناسبة) (الصلاحية)	*Relevance*
- المصداقية	*Reliability*
- الحداثة للمعلومات المحاسبية	*Timeliness*
- المنفعة	*Usefulness*
- القابلية للفهم	*Understandability*
- إمكانية التحقق	*Verifiability*

أسئلة للمراجعة عن الفصل الثالث

Review Questions

(١)

الطلب على المعلومات المحاسبية في تزايد مستمر، مما كان من نتيجته أن ازدادت الضغوط على المهنة لتلبية هذه الاحتياجات المتزايدة.

وضح هذه العبارة

(٢)

" تتعدد الفئات التي تحتاج إلى المعلومات المحاسبية"

حدد أربع فئات منها وطبيعة المعلومات المحاسبية التي تهتم بها.

(٣)

لتوفير معلومات محاسبية تحقق منفعة المستخدمين يتطلب الأمر توافر معلومات ملائمة لاحتياجاتهم؟

وضح كيف تكون المعلومات ملائمة للمستخدمين؟

(٤)

اختلفت عناصر المنفعة المطلوب توافرها في المعلومات المحاسبية بين المحاسبين.

وضح أمثلة لذلك.

(٥)

وضح المقصود بالحداثة والدقة في المعلومات المحاسبية

(٦)

ركزت معظم الدراسات المحاسبية في الفترة الأخيرة على عنصر مدى قابلية المعلومات المحاسبية للفهم *understandability* من جانب المستخدمين.

وضح كيف يتم ذلك؟

(٧)

سوق رأس المال من الأطراف الرئيسية المكونة للطلب على المعلومات المحاسبية.

وضح كيفية توفير عنصر الملاءمة لمقابلة احتياجات سوق رأس المال بصفة عامة.

(٨)

هناك مجالات لتطوير الإفصاح المحاسبي لمقابلة متطلبات سوق رأس المال لخدمة المستثمرين.

ما هي هذه المجالات وكيفية تطبيقها؟

(٩)

توجد معلومات ذات أهمية خاصة على مستوى الوحدة وعلى المستوى القومي لتحقيق متطلبات سوق رأس المال.

وضح أهم هذه المعلومات وكيفية الإفصاح عنها.

(١٠)

وضح مضمون المصطلحات التالية في المجال المحاسبي:

- الحيادية.
- التمثيل الصادق.
- الحداثة .
- القابلية للتحقق.
- القابلية للمقارنة.
- القيمة التنبؤية.

الفصل الرابع

طبيعة العرض من المعلومات المحاسبية

The Supply Nature of Accounting Information

نطاق الدراسة

Scope of Chapter

تتضمن الدراسة في هذا الفصل تبياناً **لطبيعة العرض** من المعلومات التي يوفرها المحاسبون حالياً لمقابلة الطلب على هذه المعلومات من جانب الفئات الأساسية المستخدمة لها.

تمهيد:

- طبيعة العرض من المعلومات المحاسبية:

Information is evidence that has the potential to affect an individual decision [1]

معنى ذلك أن المعلومات المحاسبية يجب ربطها بأثرها على القرارات المتخذة بواسطة المستخدمين لها.

وعن طبيعة عرض المعلومات المحاسبية يمكن القول بما يلي:

المديرون وبقية المستخدمين الداخليين في المنظمة يعلمون أكثر من المستثمرين خارجها وعندئذٍ يظهر التحدي حول كيفية نقل المعلومات من داخل المنظمة إلى خارجها؟

والمعلومات المحاسبية التي يتم توفيرها من جانب المحاسبين لتقديمهما إلى المستخدمين لها، تختلف باختلاف طبيعة الوحدة المحاسبية واحتياجات هؤلاء المستخدمين. ومع ذلك فأن عرض المعلومات المحاسبية عادة ما يتم من خلال مصدرين أساسيين:

الأول: القوائم المالية *Financial Statements*

الثاني: المعلومات المتممة للقوائم المالية

والملاحظ على المصدر الأول أنه في تطور مستمر في اتجاه زيادة حجم الإفصاح المحاسبي سواء من حيث عدد القوائم المالية أو من حيث طبيعة العناصر التي تحتوي عليها.

1- William R.Scott, Financial Accounting Theory, 2009, P.68

وتتعدد هذه القوائم لتشمل ما يلي:

- قائمة الدخل.
- قائمة المركز المالي.
- قائمة التدفقات النقدية.
- قائمة التوزيعات المقترحة.
- قائمة التغير في حقوق المساهمين.
- قائمة القيمة المضافة.

أما المعلومات المتممة للقوائم المالية فعادة ما تشمل:

- طبيعة النشاط.
- السياسات المحاسبية المطبقة.
- جداول وعلاقات ومقارنات توضيحية.

كل ما تقدم في سبيل توفير العرض الكافي من المعلومات لمقابلة احتياجات المستخدمين لهذه المعلومات بأعلى مستوى ممكن من الفائدة.

ومن نافلة القول أن نذكر أن عرض المعلومات المحاسبية يؤثر ويتأثر بمدى كفاءة السوق في الدولة.

وفى هذا المجال قد يكون من المفيد عرض **محددات المصداقية** في المعلومات المحاسبية لمقابلة احتياجات المستخدمين وتحقيق المنفعة من استخدامها فيما يلي:

محددات المصداقية في المعلومات المحاسبية:

بجانب ركن الملاءمة تعتمد منفعة أو فائدة المعلومات المالية على ركن آخر أساسي هو ركن المصداقية *Reliability* وقد استبدلت في الاطار بالتمثيل الصادق وفى توضيح للعلاقة بين هذين الركنين أوضحت إحدى الدراسات(١) في الولايات المتحدة الأمريكية أنه من الممكن بالنسبة لعنصر معين من عناصر التقارير المالية أن يكون ذا مصداقية عالية، ولكنه غير ملائم، كما أنه من الممكن بالنسبة لعنصر معين من عناصر التقارير المالية أن يكون ذا مصداقية عالية، ولكنه غير ملائم، كما أنه من الممكن أن يكون عنصر معين أكثر ملاءمة من عنصر آخر، ومع ذلك فإن مصداقيته ليست مرتفعة، ورغم ذلك فإنه من غير الممكن أن يكون العنصر منخفض جداً في مصداقيته ويكون في نفس الوقت ملائماً، فالمعلومات التي تحتوى على أخطاء عديدة إلى درجة مرتفعة لا يمكن أن تكون ملائمة.

ويمكن في رأيي التعبير عن العلاقة بين ركني المنفعة للمعلومات المالية (الملائمة والمصداقية) في الشكل التالي:

مستوى المنفعة للمعلومات المالية

مستوى المصداقية / مستوى الملاءمة	مرتفع	منخفض
مرتفع	مرتفعة	متوسطة
منخفض	متوسطة	منخفضة

1- V.Kam, op.cit., p.518

وفى محاولة للتعرف على طبيعة المصداقية في الدراسات المالية تبين عدم الاتفاق حول مضمونها ومحدداتها ولتفسير ذلك يمكن عرض ما يلي:

(أ) عن المضمون:

١- أوضح مركز الأمم المتحدة للمؤسسات الدولية أن المصداقية تعتبر خاصية متأصلة في المعلومات المالية، والتلى يجب أن تؤكد لمستخدميها ليس فقط كفاية وتوصيل الآثار التي تهتم بالتعبير عنها، ولكنها يجب أن تكون أيضاً خالية من الأخطاء والتحيز المادي.

٢- أوضح *L.M. Solomon* وزملاؤه أن المعلومات المالية يجب أن تتسم بالمصداقية والتي تعنى الاهتمام بالتعبير الواضح والتمثيل للظروف التي تعبر عنها [١].

٣- أوضح *Kam* .V أن المصداقية تشير إلى الاتفاق والثبات في عملية توفير نتائج مرضية أو ثبات النتائج نفسها بالنسبة لاستخدام معين. وأن المصداقية هي عكس القابلية للاختلاف.

Reliability is to be Contrasted with Variability

مما سبق يتضح أن العناصر المشتركة في التعاريف السابقة هي:

التعبير الصادق عن ما تمثله المعلومات المالية، ولعل ذلك هو ما جعل *V. Kam* يعبر عن هذا العنصر بأنه الأكثر تعقيداً في المصداقية، وفى الوقت الذي فيه التعريف الأول حريصاً على توضيح الخلو من الأخطاء والتحيز المادي؛ فإن التعريف الأخير حرص على توضيح أن المصداقية تحقق الاتفاق في الاستخدام.

ويمكن توضيح مضمون المصداقية في مجال هذا الكتاب بأنها "الحالة الواجب أن تكون عليها المعلومات المالية بحيث تعبر بشكل صادق عن ما تمثله وتكون خالية من التحيز؛ وتقل فيها الأخطاء المادية إلى أقل حدد ممكن

1- L.M. Solomon, Richard G.Schroeder myrtle clark, op.cit, p. 472

بالصورة التي تحقق الثقة بها ثم الاعتماد عليها بدرجة مرتفعة من جانب المستخدمين لها".

ومعنى ذلك أن احتمال أن تظهر التقارير المالية معلومات غير دقيقة تماماً يبقى قائماً.

(ب) المحددات:

في مجال تعداد المحددات أو العناصر المكونة للمصداقية تبين وجود اختلاف بين الدراسات السابقة كما يلي:

١- أوضح مركز الأمم المتحدة للمؤسسات الدولية في عام ١٩٩٠ أن المصداقية في المعلومات المالية تعتمد على ما يلي:

- صدق التمثيل *Representational Faithfulness*
- الجوهر أكثر من *Substance Over Form*
- التحفظ *Prudence*
- القابلية للتحقق *Verifiability*
- الحيادية *Neutrality*

٢- بينما أوضحت دراسة مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بأمريكا أن المصداقية تعتمد على ثلاثة محددات هي [١]:

- صدق التمثيل *Representational Faithfulness*
- الحيادية *Neutrality*
- القابلية للتحقق *Verifiability*

1- L.M. Solomon, op. cit, p.520

٣- كما أوضح *L.M. Solomon* وزملاؤه أن المصداقية تتأثر بثلاثة عوامل هي [١]:

- التحيز *Bias*
- الحيادية *Neutrality*
- القابلية للتحديد *Specifically*

٤- في الوقت الذي أوضح *V. Kam* أن محددات المصداقية أربعة هي [٢]:

- الصدق
- الحيادية
- القابلية للتحقق
- التحفظ

٥- كما أوضح *D.R. Scott* في هذا المجال أن المصداقية يمكن ردها إلى معايير الحكم في السلوك الإنساني وهى: الصدق *Truth* والعدل.

ويتضح مما سبق وجود محددات مشتركة ومحددات مختلفة بين الدارسات السابقة وإن ظلت المحددات الثلاثة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية هي الأساس في ذلك.

وفى الإطار المفاهيمي الصادر عام ٢٠١٠م حدد عناصر التمثيل الصادق فيما يلي:

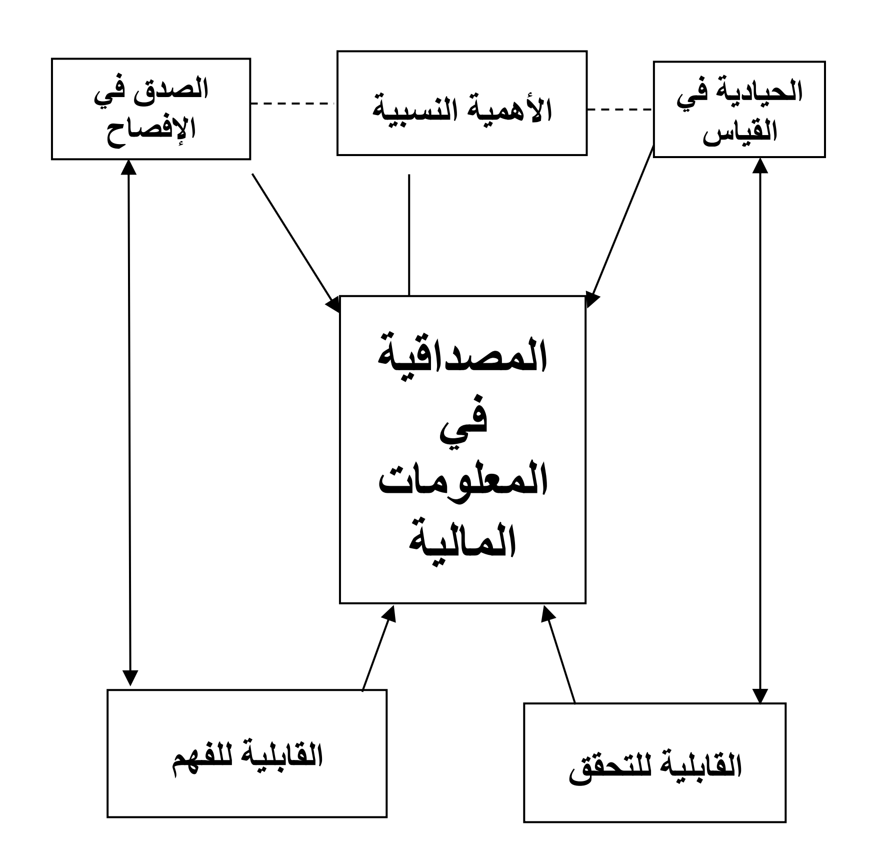
- الاكتمال *Completeness*
- الحيادية *Neutrality*
- الخلو من الأخطاء *Free From Error*

1- V. Kam, op.cit, p.520
2- V. Kam , op. cit, p.520

ويرى الكاتب أن المصداقية يجب أن تشمل مرحلة تحديد وحصر المعلومات وحتى مرحلة توصيلها وهي بذلك ترتبط – وفق مضمونها السابق تبيانه - بالقابلية للتحقق في القياس، والقابلية للفهم في التوصيل بمعنى أن المصداقية تعتمد في رأى الكاتب على أربعة محددات أساسية هي:

- الحيادية في القياس
- القابلية للتحقق
- الصدق في الإفصاح
- الأهمية النسبية

ويمكن التعبير عن ذلك في الشكل التالي:



وفى هذا المجال يوضح البعض أهمية تطوير عرض المعلومات المحاسبية في المبررات التالية:

١- لما كانت المعلومات المحاسبية مثل أي سلعة؛ وسيدفع فيها مستخدمو القوائم المالية إلى الحد الذي يفيدهم في استخدامها؛ وعلى ذلك فأن هذا الأمر يقودنا إلى تحديد حجم المعروض الأمثل *Optimal Supply* من المعلومات المحاسبية في المنظمات.

٢- إن أسواق رأس المال تحتاج إلى المعلومات المحاسبية؛ وإن أي منظمة تفسل في توفير هذه المعلومات سوف تتعرض للعقاب بواسطة السوق فضلاً عن أن غياب أو نقص المعلومات يمثل اختبارا سيئة *Bad News* لتلك المنظمة.

٣- يجب أن تحدد التشريعات الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية الواجب عرضه؛ ويكون المستخدم على استعداد لتحمل التكاليف عن المعروض الإضافي من المعلومات.

٤- يمكن أن تضع التشريعات أو الإصدارات الرسمية قيوداً على الطرق المستخدمة في عرض المعلومات المحاسبية تؤثر على استخدامها؛ ومن ثم نترك أثراً واضحاً على التعرف على الكفاءة المالية والإدارية في المنظمة.

والخلاصة في هذا العنصر هي أننا في حاجة إلى التعرف على مضمون واضح ومحددات مقبولة للتعرف على طبيعة المصداقية في المعلومات المالية كأحد مكونات نظم المعلومات المحاسبية عن عرضها على المستخدمين.

وعن أهمية توافر المصداقية في المعلومات المالية أوضح البعض في دراسة له عام ١٩٩٢ أنه إذا ما عجزت التقارير المالية عن الإمداد بالمعلومات التي يحتاجها المستخدمون لصياغة قرارات رشيدة، فإن عملية إعداد التقارير تكون محل خطر.

كما أوضح البعض الآخر ما يلي:

Facts do not become information unless and until they are understood.

القابلية للفهم ***Understandability***

عنصر القابلية للفهم يعتبر أساساً لتحقيق المصداقية بما يتطلبه من ضبط مضامين المفاهيم المحاسبية وتفهمها من جانب المستخدمين لها.

وفى هذا المجال قد يكون من المفيد عرض بعض المفاهيم المرتبطة بالقوائم المالية كوسيلة لتوفير عنصر القابلية للفهم في المعلومات المحاسبية:

من خلال الإطار المفاهيمي المشترك الصادر في سبتمبر ٢٠١٠ من مجلس المحاسبة الدولي والأمريكي.

أ- المفاهيم الأساسية المرتبطة بقائمة الدخل:

في مجال إعداد حسابات النتيجة أو قائمة الدخل يجب إدراك دلالة المفاهيم التالية:

١- الإيرادات ***Revenues***

في البداية عرفت النشرة رقم (٤) الصادرة عن مجلس مبادئ المحاسبة APB الإيراد بأنه يمثل الزيادة الصافية في الحقوق بالنسبة للمنشأة كنتيجة لبيع السلع أو الخدمات وهذا التعريف اهتم بالتدفق الداخل للمنشأة، وعرف الإيراد بأنه الزيادة في حق الملكية. ويعاب على هذا التعريف بأنه خلط بين الإيراد والربح.

ثم عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة *A.A.A.* تعريفاً للإيراد في عام ١٩٥٧ على أنه [١]:

Is the monetary expression of the aggregate of products or services transferred by an enterprise to its customers during a period of time?

1- Paton & Littletonm op.cit., p. 112

وذهب البعض [١] إلى تعريف الإيراد بأنه إنتاج المنشأة، أو صافي القيمة المضافة التي حققتها، وقد أيد البعض هذا المدخل واعتبره أفضل من سابقه.

وعن مفهوم الإيراد في المعاملات في الفقه الإسلامي يعبر عنه بأنه ناتج ممارسة المنشأة لنشاطها، ويتمثل في إيرادات التشغيل، والمتاجرة الناتجة عن النشاط الجاري، وإيرادات الاقتناء نتيجة الاحتفاظ بمصادر الخدمات طويلة الأجل[٢] فهو يعبر عن القيمة التبادلية للمنشأة.

ويمكن تعريف الإيراد بأنه يعبر عن المبالغ (نقداً أو عيناً) التي تحققها أو تحصل عليها الوحدة المحاسبية نتيجة ممارسة أنشطتها خلال فترة معينة سواء أكانت متمثلة في سلعة أو خدمة ويترتب عليها زيادة في الأصول أو نقص في الالتزامات.

ثم وصفه المعيار الدولي الثامن عشر والصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* بأنه (إجمالي ما يرد من نقد أو ذمم مدينة أو أي عوض آخر بمناسبة ممارسة نشاط المنشأة والمتعلق ببيع البضائع أو تأدية الخدمات).

وجاء الإطار المفاهيمي ٢٠١٠ ليحدد معنى الإيرادات فيما يلي:

٢- المكاسب *Gains*

يشير هذا المفهوم إلى الزيادة في دخل المنشأة عن غير طريق ممارسة الأنشطة التشغيلية أو العادية.

وقد عرفت معايير التقارير المالية الدولية *IFRS* الدخل بأنه يشمل الإيرادات والمكاسب؛ ويتحقق الإيراد من الأنشطة العادية للمنشأة ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والأتعاب والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الامتياز والإيجار؛ أما المكاسب فهي بنود أخرى تتفق مع تعريف الدخل وقد تنشأ أولا تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة وتمثل زيادة في المنافع الاقتصادية

1- Eldon S. Hendriksen, op. cit., p. 112

٢- دكتور شوقي إسماعيل شحاته، نظرية المحاسبة المالية من منظور إسلامي، ص١٢٢

وتأتى أهمية التفرقة بين المكاسب وبين الإيرادات العادية من ضرورة ضريبية، حيث ذهبت تشريعات الضرائب مذاهب مختلفة في معالجة هذه المكاسب من ذلك[١]:

- اتجاه لا يدخل المكاسب الرأسمالية في وعاء ضريبة الدخل.
- اتجاه يدخل المكاسب الرأسمالية في وعاء ضريبة الدخل.
- اتجاه يعامل المكاسب الرأسمالية معاملة خاصة حسب طبيعتها.

حيث عرفت النشرة رقم ٤ الصادرة عن مجلس مبادئ المحاسبة *APB* أن المكاسب تمثل:

Favorable and unfavorable events not directly related to the nominal revenue-producting activities of the enterprise[2]

وقد عبر عنها الفقه الإسلامي في المعاملات بأنها الفائدة والتي تمثل الزيادة في الأصول الثابتة سواء تحققت بالبيع (مباشرة) أو غير محققة (غير مباشرة) مثل الزيادة في إعادة تقييم الأصول الثابتة، والمكاسب يجب ألا تقتصر في رأينا على الزيادة في بيع الأصول أو إعادة تقييمها، بل تشمل كل ما حصلت عليه المنشأة من حقوق نتيجة وجودها، سواء أكانت ناتجة عن نشاط عرض أو لأسباب لا دخل لها فيها.

وهذا المفهوم يبرز تساؤلا حول كيفية معاملة المنح والإعانات التي تحصل عليها المنشآت من الحكومة أو من غيرها من الهيئات؟ ولعل ذلك كان محل اهتمام من جانب لجنة ثم مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث أصدرت في هذا الشأن معياراً خاصاً رقم (٢١).

١- راجع دراسة للمؤلف بعنوان " تحليل مقارن لأساليب المحاسبة الضريبية عن الأرباح الرأسمالية مع مدخل مقترح " بحث مقرر بمجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٨٣.

2- Eldon S. Hendrikson, op.cit., p. 206

٣- المصروفات ***Expenses***

يمكن تعريف المصروفات من مدخل علاقتها بالإيرادات بأنها التضحية التي تمنحها المنشأة في سبيل الحصول على الإيرادات.

وقد أكد على هذا المضمون تعريف دراسة جامعة إيلينوي السابق الإشارة إليه، كما أوضح أن هذا التعريف يساهم في تحديد الفرق بين المصروفات والخسائر حيث تعتبر تكلفة المواد المباعة من المصروفات بينما تكلفة الأصول المحترقة أو الهالكة تمثل خسارة.

وفى تعريف لمجلس معايير المحاسبة المالية *FASB* أوضح أن المصروفات هي(١):

Gross decrease in assets or gross increases in liabilities (or a combination of both) from delivering or producing goods, rendering services and other activities.

عرفت معايير التقارير المالية الدولية المصروفات بأنها تشمل كل من المصروفات والخسائر التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة وتشمل على سبيل المثال تكلفة المبيعات والأجور والإهلاك.

ويمكن تبويب المصروفات إلى عدة صور أهمها(٢):

وفقاً للوظائف الأساسية للمنشأة من إنتاج وبيع وإدارة وتمويل.

ومنها تبويب وفقاً لمداخل التحميل المختلفة في التكاليف كالمصروفات الثابتة والمتغيرة، والمصروفات الرأسمالية.

والمصروفات بذلك هي تضحية مقابل عائد. ولكن هل يشترط في هذه التضحية أن تكون حقيقة أم محسوبة؟ فمرتب المدير في شركات الأشخاص من غير الشركاء يمثل مصروفاً، بينما مرتب الشريك المدير لا يعد من المصروفات

١- دكتور محمد عماد الدين إسماعيل، المنهج العلمي وتفسير السلوك، مكتبة النهضة العربية، ١٩٧٠،ص ٢٧.

٢- دكتوران أحمد كاظم وسعد زكي، تدريس العلوم، دار النهضة العربية، ١٩٧٤، ص٦.

التي تحمل على قائمة الدخل بغرض حساب الدخل الصافي وكذلك فوائد التمويل وفوائد رأس المال للشركاء، والإيجار المدفوع، والإيجار عن العقار المملوك[١].

فهل يشترط واقعة الدفع لاعتبار التضحية مصروفاً أم يجب الأخذ في هذا المجال بتكلفة الفرصة الضائعة؟ لتبيان قياس محاسبي يصلح في أغراض تقييم الأداء والتعرف على حقيقة تلك النتائج؟، نعتقد أن الأمر في حاجة إلى مراجعة خاصة وإن هناك اتجاهات معاصرة اهتمت بحساب التكلفة المحسوبة كما أن الذكاة تمثل في الفقه الإسلامي عنصراً من المصروفات وليست توزيعاً للربح.

وقد حدد الإطار المفاهيمي معنى المصروفات فيما يلي:

"بأنها نقصان فى المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو إستنفاد الأصول أو تكبد التزامات، وتؤدى المصاريف الى نقصان فى حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلي المالكين".

٤- الخسائر ***Losses***

ما يميز الخسائر عن المصروفات هو المقابل حيث تمثل الخسائر تضحية بدون عائد وقد تظهر الخسائر نتيجة مقابلة بين الإيرادات والمصروفات كما أنها يمكن أن تظهر منفردة كما في حالات بيع أصل بأقل من قيمته أو احتراقه.

في هذا المجال وأوضح *Hendrksen* أن الخسائر هي عكس المكاسب *The opposite of gains* كما أوضح أن:

A basic part of the definition of losses is that they represent expirations of value not related to the normal operations of asny period [(2)].

١- نقلاً عن دكتور حسين شرف، نظرية المحاسبة الحكومية، دار النهضة العربية، ١٩٦٩، ص٧.

2- Eldon S. Hendrikson, op. cit., p. 209

٥- الدخل الصافي[١]: ***Earnings***

يمكن التعبير عنه كما يلى:

الدخل الصافي = (الإيرادات – المصروفات) + (المكاسب – الخسائر)

وفـي ختـام هـذه المجموعـة مـن المفـاهيم المرتبطـة بقائمـة الـدخل يجـب علـى المجامع العلمية والمهنية العربيـة الاهتمـام بتحديد معـاني المفـاهيم المحاسـبية بـدلاً مـن الخلـط والمـرادف للمفهـوم الواحـد ممـا يقلـل مـن الأهميـة المعلقـة علـى قابليـة المعلومات المحاسبية للقراءة والفهم. ومن الأمثلة على ذلك لا يوجد فاصل واضح بين الكُتاب في تعريف كل من: النفقة *Expenditure* التكلفة *Cost* والمصـروف *Expense* حيث يستخدمها المحاسبون بمعاني واحدة في أغلب الأحيان.

ب- المفاهيم الأساسية المرتبطة بقائمة المركز المالي:

٦-الأصول الثابتة ***Fixed Assets***

هي ممتلكات تقتنيها المنشأة للمساعدة في تحقيق النشاط، وليس بغرض إعادة بيعها، ويستمر استخدامها عادة لمدة تزيد عن الفترة المالية للمنشأة، ونحيل إلى المراجع الأخرى في حساب قيم الإهلاك والمحاسبة عنه بالنسبة للأصول الثابتة.

٧- الأصول المعنوية (غير الملموسة) ***Intangible Assets***

مجموعة الحقوق أو الممتلكات التي ليس لها وجود ملموس، ولكنها تساهم في تحقيق أهداف النشاط ومن أبرز الأمثلة على ذلك، الشهرة وحقوق الاختراع وحقوق التأجير والعلامات التجارية.

وفى فصل آخر من هذا الكتاب عرض للاتجاهات الحديثة في المحاسبة عن الشهرة وأثرها على دلالة القوائم المالية.

١- راجع للمؤلف في ذلك: أسس المحاسبة، المكتبة العصرية، ٢٠٠٦.

٨- الأصول المتداولة (قصيرة الأجل) ***Current Assets***

تمثل ممتلكات في شكل نقدية أو قابلة للتحويل إلى نقدية بسهولة، وعادة ما تقتنى بهدف الاتجار فيها أو استخدامها خلال الفترة المالية للمنشأة.

٩- حق الملكية ***Owner's Equity***

تمثل رأس المال المدفوع معدلاً بقيمة كل من نتيجة النشاط من ربح أو خسارة، والاحتياطيات والمخصصات (الأرباح غير الموزعة).

١٠-الالتزامات الثابتة ***Fixed Liabilities***

تعبر عن التزامات على المنشأة ذات آجل طويلة تزيد عادة عن سنة كالقروض برهن.

١١- رأس المال العامل ***Working Capital***

يمثل الفرق بين الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة في التعريف الراجح.

وقد حددت معايير التقارير المالية الدولية *IFRS* معنى الأصول كما يلي:

الأصول: موارد تسيطر عليها الوحدة نتيجة لأحداث سابقة والتي من المتوقع أن تتدفق منها إلى المنشأة لمنافع اقتصادية مستقبلية.

Assets: resources controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity.

وحددت معنى الالتزام كما يلي:

الالتزامات دين حالي على كيان ناشئ عن أحداث سابقة، وإن تسويته يتوقع أن تسفر تدفقات خارجة للموارد يجسد فوائد اقتصادية. وقد يكون الخصوم واجب النفاذ قانونا عن طريق العقد أو القانون.

Liabilities. A present obligation of the entity arising from past events، the settlement of which expected to result in any

outflow from the entity of resources embodying economic benefits.

وحدد معنى حقوق الملكية كما يلي:

حقوق الملكية: هي الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد خصم جميع مطلوباتها.

Equity: A residual interest in assets of the entity after deducting all its liabilities.

ومن نافلة القول نذكر أن:

التعاون الآن يسير بشكل جدي بين كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB*ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي *FASB* لإلغاء الاختلافات بين أثر المعالجات في التقارير المالية خاصة بعد انتشار تطبيق معايير التقارير المالية الدولية *IFRS* في دول الاتحاد الأوروبي منذ عام ٢٠٠٥ ودول أخرى حتى وصلت إلى ١٣٠ دولة الآن.

والخلاصة في هذا الفصل أن هيكل العرض من المعلومات المحاسبية في حاجة مستمرة إلى التطور لمقابلة احتياجات المستخدمين وبأعلى مستوى ممكن من المنفعة، وهنا يظهر تساؤل أساسي: **هل توجد فجوة بين الطلب على المعلومات المحاسبية والمعروض منها المقدم للمستخدمين؟**

هذا ما يتم توضيحه في الفصل القادم.

قضية للمناقشة (٤)

بعد العرض السابق يظهر تساؤل مؤداه:

هل العرض الحالي من المعلومات المحاسبية يكفي لمقابلة الطلب عليها؟

الإجابة عن ذلك بالنفي؛ حيث يمكن القول بأن هناك فجوة توقعات Expectations Gap *بين حجم الطلب وحجم المعروض من المعلومات المحاسبية؛ وذلك ناتج عن النمو السريع والمضطرد في حجم ونوع احتياجات المستخدمين لهذه المعلومات والبطء في زيادة حجم ونوع المعروض منها بواسطة المحاسبين، وعلى ذلك يتطلب الأمر رصد طبيعة ومساحة هذه الفجوة وكيفية مواجهتها من جانب المحاسبين. كيف ذلك؟*

الإجابة في الفصل التالي.

ثبت بأهم المصطلحات *List of Terms*

-التحيز	**Bais**
-الأصول المتداولة	**Current assets**
-الالتزامات المتداولة	**Current Liabilities**
-الدخل الصافي	**Earnings**
-المصروفات	**Expenses**
-الأصول الثابتة	**Fixed assets**
-الالتزامات الثابتة	**Fixed liabilities**
-الإنصاف	**Fairness**
-المكاسب	**Gains**
-الأصول المتداولة	**Intangible assets**
-عرض المعلومات	**Information supply**
-العدل	**Justice**
-الخسائر	**Losses**
-التحفظ	**Prudence**
-الإيرادات	**Revenues**
-القابلية للتحديد	**Specifically**
- الجوهر أكثر من الشكل	**Supstance over form**
-الصدق	**Truth**
-حق الملكية	**Owner’s Equity**
-رأس المال العامل	**Working Capital**

أسئلة للمراجعة عن الفصل الرابع

Review Questions

(١)

رتب المصطلحات التالية من حيث قيمتها (الأكبر فالأصغر)

- رأس المال العامل
- الأصول المتداولة
- الالتزامات المتداولة

(٢)

وضح في شكل علاقة تتابعية المصطلحات التالية:

- حق الملكية
- صافي الدخل
- الإيرادات
- المصروفات

(٣)

" في إطار تطوير عرض المعلومات، توجد قوائم مالية إلزامية وأخرى اختيارية."

اشرح هذه العبارة موضحاً وظيفة كل قائمة منها

(٤)

" المصداقية تمثل الأساس لعرض المعلومات المحاسبية."

وضح العناصر الأساسية للحكم على مستوى تلك المصداقية وما مدى الاتفاق والاختلاف حولها؟

(٥)

" القابلية للتحقق تمثل أحد العناصر في تحقيق المصداقية في المعلومات المحاسبية "

وضح المقصود منها مع ذكر أمثلة.

(٦)

في إطار ضبط مضامين المصطلحات عند عرض المعلومات المحاسبية وضح الفرق بين كل من:

أ- المكاسب والإيرادات والأرباح

ب- الخسائر والمصروفات والتكاليف

ت- الدخل الصافي والدخل القابل للتوزيع

(٧)

وضح مضمون وأثر كل مما يلي على دلالة القوائم المالية:

- الأصول بغرض المتاجرة
- الأصول بغرض الاستحواذ
- الأصول المعنوية
- الأصول غير المتداولة

(٨)

مازال العرض من المعلومات المحاسبية يحتاج إلى تطوير في المجالات التالية:

- المصطلحات.
- التبويب في القوائم.
- تحليل وتفسير الاتجاهات.

وضح أمثلة لما يمكن تطويره في هذه المجالات.

(٩)

"يتوقف التعامل مع عرض المعلومات المحاسبية على مستوى إدراك المستخدمين لهذه المعلومات."

هل توافق على هذه العبارة ولماذا؟

(١٠)

وضح أهم الصور لتبويب المصروفات في القوائم المالية، وما يمكن أن تحققه كل صورة منها.

الفصل الخامس

التحديات المعاصرة وأثرها على فجوة التوقعات بين الطلب والعرض للمعلومات المحاسبية

Recent Challenges & Its effect on Gap Between Demand & Supply of Accounting Information

نطاق الدراسة

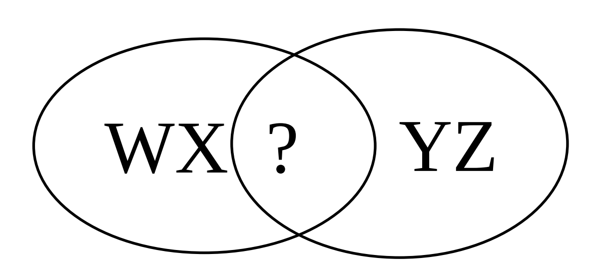
Scope of Chapter

تتضمن الدراسة في هذا الفصل تبيان أثر التحديات المعاصرة على كل من **هيكل الطلب** على المعلومات المحاسبية و**هيكل العرض** لها، ومحاولة توضيح **فجوة التوقعات** التي يجب على المحاسبين التعرف عليها تمهيداً لمعالجتها وعرض مخاطر المعلومات في ظل إدارة التغير في القرن الحادي والعشرين.

مدخل:

Aserious and widening gap between practice and academic in accounting. So، there will be many people in academic and practice who will never be able to communicate. (1)

وقد عبر عن النتيجة السابقة في الشكل التالي:



الفرع الأول

التحديات المعاصرة لإعداد واستخدام المعلومات المحاسبية

تمهيد:

إن النظم ليست إلا وسائل والمواءمة بينها وبين متطلبات الحياة ستظل قائمة ما بقيت الحياة، والظاهرة التي نعيشها اليوم هي التغير المتزايد والسريع في كل مناحي الحياة، مما يتطلب الأمر معه حتمية التغير في النظم المستخدمة، ومن بين هذه النظم تظهر نظم المعلومات المحاسبية.

وهذا الأمر يتطلب فحصا موضوعياً للمشاكل والتحديات التي تواجهها هذه النظم لإيجاد طرق جديدة لتحسين جودة المعلومات التي توفرها هذه النظم.

1- J.E. Bontiz, Comments for workshop on measurement Research, 1993, p. 35

وقد شهدت السنوات الأخيرة بصفة خاصة اهتماما متزايدا بتوفير تقارير إضافية عن أنشطة منظمات الأعمال تقدم معلومات عن جوانب كانت مظلمة من حيث عدم توجيه الضوء عليها.

مظاهر التغير في منظمات الأعمال:

إن تكنولوجيا المعلومات قد تركت أثرها على كل شيء ومن ذلك مهنة المحاسبة *Information Technology is changing every thing* سواء في مجال التطبيق أو التعليم أو البحوث.

وقد بدأت تكنولوجيا المعلومات في مجال الصناعة في عام ١٩٧٠م وفي مجال الخدمات عام ١٩٨٠م، وفي مجال المحاسبة في عام ١٩٩٠م.

وقد كان من نتيجة ذلك أن تغيرت طرق أداء الأعمال والمشكلات التي تواجه المديرين.

إن المديرين اليوم يحتاجون إلى أنواع جديدة من المعلومات لاتخاذ القرارات وعلى ذلك فإن المحاسبة الداخلية والخارجية يجب أن تتغير بحيث تصبح خدمة المعلومات المحاسبية أكثر ملاءمة ***Relevance*** وفائدة ***Usefulness*** [١].

ولكن التساؤل حول كيف تستخدم تكنولوجيا المعلومات بفاعلية لتحقيق التغيير المطلوب مازال دون إجابة محددة ويمثل تحديا صعبا لمهنة المحاسبة، وفي هذا المجال يمكن عرض العناصر التالية:

أ. طبيعة وغرض التنظيم ومسئولية المحاسبة:

يمكن القول بأن الهدف الرئيسي للتنظيم يتمثل في:

" إيجاد القيمة للسلع والخدمات ".

1- Elior, B. "The Third wave Breaks the Shores of Accounting", Accounting Horizones. (June, 1992), p.61

وقد اهتم البعض بحساب "حافة التنظيم" كفرق بين القيمة *Value* والتكاليف *Costs* الناتجة عن هذا العمل [1].

وبغض النظر عن نوع السلع أو الخدمات المقدمة فإن كل تنظيم لديه ثلاثة أنواع رئيسية من العمليات هي [2]:

- الاستحواذ / الدفع *Acquisition / Payment*
- التحويل *Conversion*
- البيع / التحصيل *Sales / Collection*

وإذا كانت العملية الأولى والثالثة لا تختلف بدائلهما كثيرا بين المنظمات فإن العملية الثانية المرتبطة بتحويل الموارد إلى سلع أو خدمات للبيع للعملاء يمكن أن تختلف بشكل واضح فيما بينها.

ب. عمليات المعلومات والحاجة إلى التغيير:

تتشكل المعلومات طبقا للعمليات الإدارية وتشمل هذه العمليات على:

- التسجيل *Recording*
- الحفظ *Maintaining*
- التقرير *Reporting*

ولما كانت العمليات الإدارية قد تغيرت فإن عمليات إعداد وتوفير المعلومات يجب أن تتغير تبعا لذلك.

وعندما يحدث التكامل بين كل من الأعمال، والمعلومات، والإدارة، فإن ذلك يساعد بسهولة على تحقيق أهداف المنظمة في توفير القيمة لعملائها وتحقيق الجودة المطلوبة.

---

1 - Portes, m., Competitive Advantage: Creating and Sutainin superior Perfornance (The Fress, 1985)p.12

2- Hollandes, A.S.Denna E.L. and Cherrington J.O. Accounting Information Technology and Business Solution. Richard Irwin, 1994, p.5.

وعندما لا تكون متكاملة فإن المنظمة ستعاني من حالة مشاكل التعثر وعدم الاستكمال *Unfulfilling*.

ج. الدعوة إلى التغيير:

إن توفير القيمة للعملاء أصبح التحدي الحقيقي والأساسي في عالم اليوم وتواجه المنظمات المعاصرة فرصا أكبر مرتبطة بالتغيير في الأمور التالية [١].

- المنافسة. - التنظيمات.
- احتياجات العملاء. - أخطار التشغيل.
- طلبات الموظفين. - القوانين.

ومثل هذه التغيرات قد غيرت جميع الفروض القديمة، وجمع طرق التفكير القديمة، والمعاملات القديمة، والأيدولوجيات.

وإن مثل هذا التغيرات في المنظمات المعاصرة وزيادة المتاح من تكنولوجيا المعلومات كان من نتيجته زيادة الضغط على مهنة المحاسبة لعمل شيء مختلف.

والمستعرض لطبيعة المعلومات التي تحتاجها الإدارة والأطراف الأخرى في منظمات الأعمال يمكن تبويبها إلى مجموعتين:

الأولى: المعلومات الحالية الواردة في التقارير التقليدية.

الثانية: المعلومات المستحدثة المطلوب توافرها في تقارير إضافية.

ويواجه كلا من المجموعتين عددا من التحديات عند إعداد واستخدام المعلومات المالية الواردة بها، ويتطلب الأمر من المحاسبين باعتبارهم المعدين لها، ومن المديرين باعتبارهم المستخدمين لها، التعرف على طبيعة هذه التحديات، وتحديد أساليب مواجهتها.

[١] - دكتور شوقي إسماعيل شحاتة، نظرية المحاسبة المالية من منظور إسلامي، ص ١٢٢.

أولاً: تحديات إعداد واستخدام التقارير المالية الحالية:

في مجال تقييم المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تقارير المحاسبة الإدارية الحالية أمكن رصد أربع مشكلات أساسية في هذا المجال هي [١]:

١- عجز المعلومات الحالية عن مقابلة التغيرات في النظم التصنيعية والبيئية:

ذلك لأنه اعتبارا من عام ١٩٨٠م ظهرت تقنية متقدمة في التصنيع (*AMTS*) وأساليب التصنيع في وقت محدد (*JIT*) وقد ترتب على ذلك تغيرات في عمليات الإنتاج في معظم المنظمات بما يساعد على تحقيق أهداف الجودة والتسليم والمرونة في مقابلة احتياجات العملاء.

ومثل هذه التغيرات سببت عددا من المشاكل من أهمها الاستثمارات في التقنية المتقدمة، وكيفية حساب تكاليف الإنتاج، وكيفية تعديل نظم الرقابة ومقاييس الأداء لتزويد المديرين باحتياجاتهم من المعلومات. وقد عبر البعض عن هذه الحالة بقوله [٢]:

A revolution in management accounting is needed to match the revolution in manufacturing practices.

وأصبح الاعتقاد قائما بان نظم مقاييس الأداء، ورقابة التكاليف لا توفر المعلومات المناسبة لرقابة الأنشطة في المنظمات التي تعمل في بيئة صناعية متقدمة.

إن نظم المحاسبة الإدارية التقليدية تتجه للتركيز على التقرير عن تكاليف العمل المباشر والكفاءة في الوقت الذي توجه فيه اهتماما قليلا إلى الرقابة على تكاليف المواد والتكاليف الإضافية، هذا فضلا عن أن التركيز على التكلفة فقط دون العوامل الأخرى تجعل لدى المديرين والموظفين دافعا للتركيز بشكل أساسي

1- Dury, C. Management and Accounting, 3rd ed., Champman Hall, 1992, p.803
2- Jonson, H.T. and Kaplan, R.S. Relvance lost: The Rise and Fall management Accounting. (Boston: Harvard Business School Press, 1987)pp.17-18

على التكلفة، وتجاهل العوامل الأخرى الهامة مثل التسويق والاعتبارات الإدارية والاستراتيجية.

٢- حدود الاستفادة من نظم تكاليف الإنتاج التقليدية:

تقوم الشركات اليوم بإنتاج عدد كبير من المنتجات والعمل المباشر يمثل فقط جزءا صغيرا من التكاليف الكلية، في الوقت الذي زادت فيه أهمية التكاليف الإضافية. ويصعب مع هذا الموقف تبرير تحميل التكاليف الإضافية على أساس تكاليف العمل المباشر ومثل هذا الموقف يتطلب توفير معلومات أكثر دقة حول خليط الإنتاج، والقرارات الأخرى ذات التأثير على ربحية المنظمة.

٣- أصبحت المحاسبة الإدارية نظاما فرعيا للمحاسبة المالية:

إن الممارسات الحالية للمحاسبة الإدارية جعلت منها نظاما فرعيا للمحاسبة المالية أكثر من كونها أداة لتوفير معلومات إضافية لخدمة الإدارة، وإن التكاليف المحسوبة على أساس مبادئ المحاسبة المالية يمكن أن توفر بشكل تقريبي مقبول تحميل التكاليف بين تكلفة المبيعات والمخزون لأغراض التقارير المالية الخارجية، ولكن ليس مناسبا لأغراض الاستخدام الداخلي في جميع الأحوال.

وعلى الرغم من وجود تبريرات لإتباع المحاسبة الإدارية لنفس مدخل المحاسبة المالية إلا أن هذه التبريرات ليست مقنعة ومازال الجدل قائما حول أهمية ذلك.

وقد أكد على ما تقدم ما عبر عنه البعض بما يلي [١]:

Management accounting information should not be merely a byproduct of internal financial accounting systems.

1- Frankle, R., Mc Nichols, M. and Wilson, F.P., Discretionary Disclosure and External Financing Accounting Review, Vol. 70, January 1995, 135-150

٤- الاهتمام قليل بالبيئة الخارجية:

إن المحاسبة الإدارية قد وضعت نفسها في مأزق عندما ركزت اهتمامها نحو المقارنات الداخلية للتكلفة والإيرادات وأولت اهتماما أقل للاعتبارات البيئية الخارجية والتي يعمل خلالها التنظيم.

وقد ترتب على ذلك أن زادت الآراء والحاجة إلى أهمية أن تتولى المحاسبة الإدارية إعداد تقارير معلومات إضافية حول أسواق المنشآت، والمنافسة، وهذا التوجه، يمثل مدخل المحاسبة الإدارية الاستراتيجية *"Strategic Management Accounting"*

ومن خلال هذا المدخل فإن المديرين يحتاجون إلى المعلومات التي توضح بواسطة من وكم ولماذا يكسبون أو يتعسرون؟ إن الممارسات الحالية لا توفر مثل هذه المعلومات، إضافة إلى أهمية توفر معلومات تحذيرية نحو الحاجة إلى تغيير استراتيجيات المنافسة، وإن تقارير المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يمكن أن تقدم معلومات عن العلاج المناسب في هذا المجال.

بالإضافة إلى ما سبق فإن مهنة المحاسبة تواجه عددا من التحديات منها:

١- إن معظم ما تقوم به المهنة يمثل امتدادا طبيعيا لمرحلة التفكير ما قبل الكمبيوتر *Precomputer thinking* وإذا لم تغير المحاسبة أساليبها لتتواكب مع متطلبات تكنولوجيا المعلومات عندئذ يمكن أن يدفع بها جانبا أو تحل محلها مهن أخرى. وعليه فعلى المحاسبة أن تحاول إعادة النظر في: كيف يتم جمع وتخزين وتوفير المعلومات للمستخدمين لها؟

٢- إن حوالي ٧٠% من إيرادات منشآت مهنة المراجعة في الولايات المتحدة تأتي عادة من المراجعة التقليدية والخدمات الضريبية.. ومع ذلك: فإن المنظمات المعاصرة تواجه مشكلات "خدمات التسعير".

٣- إن معظم عملاء المعلومات غير راضين عن جودة وتوقيت المعلومات التي توفرها لهم نظم المعلومات المحاسبية، وعلى ذلك فإن الفجوة تتسع بين

احتياجات العميل من المعلومات وبين محتويات التقارير للمحاسبة الإدارية التقليدية.

وبدأ بعض العملاء يقومون بتوفير احتياجاتهم إلى المعلومات بأنفسهم *Their own hands* واستمرار مثل هذا الموقف يمثل خطرا على المحاسبين الممتهنين في مجال خدماتهم في اتخاذ القرارات، وقد يتحولون نتيجة لذلك إلى مسئولين فقط عن توثيق تاريخ المنظمة.

٤-تتميز القوائم المالية التقليدية بأنها مركزة وغير موزعة بطريقة واضحة على الوقت، وتتكون عادة من ٢ إلى ٣ صفحات مع بعض الإيضاحات والتي لا تزيد في مجموعها عن ٥-٧ صفحات.

إن مستخدمي المعلومات في حاجة إلى تأكيد مقبول من المراجع فيما إذا كانت المعلومات قابلة للتحقق منها وأن النظام قادر على إنتاج بيانات يمكن الوثوق فيها.

٥-ضعف عملية الاتصال بين مهنة المحاسبة من جهة وبين عملائها والصالح العام وهو ما يطلق عليه عادة فجوة التوقع *Expectation Gap*.

إن المهنة في حاجة إلى تعديل لغة تقرير المراجعة بالطريقة التي تخدم الناس والتعرف إلى أي مدى صممت إجراءات المراجعة لمنع الأخطاء الجوهرية والتحقق من تنفيذ الالتزامات (رقابة التنظيمات) إن تقرير المراجع النمطي قد يقرأ من قبل العديد من الناس وذلك بسبب محتوياته المعلوماتية، ولكن ينظر إليه فقط على أنه "مصادقة مقبولة عن حالة السلامة المالية للوحدة".

ومثل هذه التحديات قد تركزت آثارها الواضحة على قيمة المعلومات المالية الحالية، وفي نفس الوقت تعوق إمكانية التوسع في إعداد واستخدام تقارير إضافية في مواجهة هذه التحديات، لذلك فإن المهمة جد خطيرة خاصة في المنظمات العربية لتحديد أثر هذه المشكلات على أدائها وتحديد أساليب مواجهتها.

ثانيا: تحديات إعداد واستخدام التقارير الإضافية

إن إعداد واستخدام التقارير الإضافية يعد مطلبا أساسيا في مجال منظمات الأعمال لمقابلة احتياجاتها المتزايدة إلى المعلومات من جهة ولإيجاد القيمة في المعلومات المالية من جهة أخرى. ومع ذلك فإن إعداد واستخدام مثل هذه التقارير ليس بالأمر السهل بل تواجه مجموعة من الاعتبارات والتحديات الأساسية التي يجب تحديد طبيعتها وكيفية مواجهتها.

أ. أهم الاعتبارات الرئيسية التي يجب على المحاسبين مراعاتها في هذا المجال ما يلي:

- إدراك المحاسبين لأهمية هذه التقارير.
- التركيز الأقل على تحليل الانحرافات لأغراض الرقابة على العمليات.
- التركيز على قياس الجودة.
- التوسع في نظم التكاليف على أساس الأنشطة.
- تحليل ربحية المستهلك.
- إعداد تقارير مرتبطة بدورة حياة المنظمة.
- تطبيق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

ب. تحديات إعداد التقارير الإضافية:

يثير إعداد التقارير الإضافية عددا من التحديات الأساسية أهمها [١]:

١- هل يلزم إعداد هذه التقارير بواسطة المحاسبين؟

على اعتبار أن المحاسبين قد تخصصوا في توفير أنواع محددة من المعلومات وكيفية مراجعتها، وليست لديهم الخبرة الكافية في المجالات

1 -Kaszik, R. and Lev, B. "To Warm or Not to Warm: Management Disclosure in the fice of earnings Surprise", Accounting Review, Vol. 70(1), Janaury 1995, pp.113-134.

الاجتماعية والبيئية، ويتملكهم الحذر من الأقدام على إعداد مثل هذه التقارير الإضافية والتي قد ترتب عليهم مسئوليات إضافية يتحملون تبعتها.

٢- ما هو الشكل الذي يجب أن تتخذه هذه التقارير؟

حيث اعتاد المحاسبون على التفكير والإفصاح في شكل رقمي كمي من خلال تقارير مالية متعارف عليها بينهم. بينما الحالات التي تحتاج إلى تقارير إضافية قد لا تؤدي بالضرورة إلى نتائج كمية والتي يعرفها المحاسبون.

وأن إعداد التقارير عن الأداء الاجتماعي ستحتاج إلى الإفصاح عن مجموعة من المتغيرات المرتبطة بنشاط التنظيم لا يلزم أن تكون في صورة كمية.

وعلى ذلك فلا مناص عن التخلص من التمسك بالإفصاح الكمي وتوسيع نطاق الإفصاح ليشمل متغيرات غير كمية.

٣- هل تلزم مراجعة التقارير الإضافية؟

ذلك لان إعداد مثل هذه التقارير يحتاج إلى تدعيم مصداقيتها ولا سبيل لتحقيق ذلك إلا عن طريق إخضاعها لعمليات مراجعة خاصة تتناسب مع محتوياتها، والخبرة المتاحة حاليا لدى المراجعين لا تكفي لتحقيق ذلك.

٤- من يدفع أتعاب إعداد ومراجعة هذه التقارير الإضافية؟

مازال الجدل قائما حول من سيتحمل تكلفة إعداد ومراجعة هذه التقارير الإضافية، هل المنظمة وحدها أم الأطراف الأخرى؟ ذلك لأن المنظمة لن تقبل الاستمرار في دفع هذه التكلفة، ما لم تتحقق من أنها ستعود بالفائدة عليها.

٥- ما هي المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في هذه التقارير الإضافية؟

لعله من المناسب في هذا المجال تحديد أنواع التقارير الإضافية والغرض من إعدادها والمستفيدين المتوقعين منها، وعلى ضوء ذلك يمكن تحديد المعلومات الواجب الإفصاح عنها وطريقة الإفصاح المناسبة.

٦- هل يجب أن يكون إعداد هذه التقارير إلزاميا في منظمات الأعمال؟

يرى البعض التمهل في إلزام المنظمات بإعداد تقارير مالية إضافية وترك ذلك لكل منظمة تختار ما تراه مناسبا لظروفها، بينما يرى آخرون أنه يجب على الحكومة باعتبارها الأمين على مصالح المجتمع أن تهتم بصياغة الأحكام التي تكفل توفير الإفصاح عن المعلومات التي تهم المنظمة وغيرها من الطوائف المرتبطة مصالحها بها.

وعندما يجد المستثمرون فائدة في التقارير الإضافية وتشعر المنظمة بوجود عائد منها على أدائها وأسعار أسهمها لن تعارض عندئذ في أن تصبح هذه التقارير إلزامية.

٧- ما هو التوقيت المناسب لهذه التقارير؟

يرتبط بما تقدم تحديد مدى الدورية في إعداد التقارير المالية بما يحقق لها الحداثة والملاءمة في الإفصاح، وهذا الأمر يرتبط بصورة مباشرة بتكاليف إعداد هذه التقارير ومن ثم بالعائد منها.

ج.تحديات استخدام التقارير الإضافية:

يواجه استخدام التقارير الإضافية بالإضافة إلى ما سبق عند إعدادها مجموعة من التحديات ترتبط باستخدام هذه التقارير من ذلك:

١-ما هي الطوائف التي تقدم لها هذه التقارير؟

هل هي إدارة المنظمة أو طوائف خارجية محددة أم الحكومة أم الجمهور بصفة عامة؟

٢-ما هي طبيعة المسئولية عن دقة هذه التقارير؟

هل هذه المسئولية ستحددها تشريعات تتوقف على حجم الضرر التي أصاب المستخدم لها، أم ماذا؟

٣-ما هي متطلبات استفادة المستخدم من هذه التقارير؟

هل ستتطلب توافر حد أدنى من الإدراك لدى المستخدم أم أنها ستكون في متناول أي مستخدم مهما كانت قدراته على التعامل معها؟

٤- ما هي أنواع هذه التقارير والفئات التي تقدم لها؟

من أمثلة التقارير الإضافية المطلوبة في هذا المجال ما يلي:

- تقرير القيمة المضافة في المنظمة.
- تقرير عن المكافآت للإدارة العليا في المنظمة.
- تقرير عن الموارد البشرية.
- تقرير عن البيئة.
- تقرير عن مناخ وأخلاقيات الاستثمار.

والخلاصة في هذا العنصر أن التحديات التي تواجه إعداد واستخدام التقارير الإضافية تتطلب ما يلي [١]:

١- الحاجة إلى دراسات إضافية متعلقة ببيئة منظمات الأعمال لتبيان العلاقة بين الإفصاح الإضافي وردود الفعل المتوقعة من السوق.

1 - Mathews, M. R. Socially Responsible Accounting. Hapman Hall, 1993, p.217

٢- الحاجة إلى دراسة ردود أفعال المديرين تجاه هذه التقارير الإضافية.

٣- إلى أي مدى يمكن أن تحقق معلومات الإفصاح الإضافي تحقيق المسئولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال؟

وللإجابة عن ما سبق يتطلب الأمر تحديد طبيعة الدور المتوقع للإدارة والمحاسبة لمقابلة متطلبات سرعة التغير في منظمات الأعمال فيما يلي:

المعلومات المحاسبية ودور الإدارة:

في مجال دور المعلومات المحاسبية في خدمة الإدارة يمكن عرض النتائج التالية:

١- المديرون يحتاجون إلى المعلومات المحاسبية، ويحتاجون إلى معرفة كيفية استخدامها.

٢- المعلومات المحاسبية يمكن أن تساعد المديرين في تحديد المشكلات وحل تلك المشكلات وتقييم الأداء.

٣- المعلومات المحاسبية مطلوبة في جميع أنواع المنظمات صناعية أو تجارية أو خدمية.

ومثل هذه الأهمية للمعلومات المحاسبية يصعب معها توقع قيام المديرين بوظائفهم بدونها، حيث تمثل تلك المعلومات عنصر أساسي في العملية الإدارية كما أن نظم المعلومات المحاسبية من أهم النظم في المنظمة، وعلى ذلك فإن الفهم الصحيح للمحاسبة والمعلومات المحاسبية يعتبر أمراً ضروريا في مجال ممارستهم لأعمالهم وتحقيق المسئولية الملقاة على عاتقهم.

وترتيبا على ما تقدم فإن مديري المستقبل يجب أن ينظروا إلى المحاسبة على أنها أحد الموضوعات الهامة للدراسة، حيث يجب عليهم تفهم المفاهيم المحاسبية حتى يستطيعوا أداء الوظائف الإدارية بفاعلية.

ومن الأمثلة على المجالات التي يتم فيها استخدام المعلومات المحاسبية من جانب المديرين ما يلي:

- قرارات التسعير.
- التخطيط والقرارات الأخرى.
- الرقابة.
- قرار التكلفة والحجم والربح.
- تقييم الأداء.
- قرار الاستثمار الرأسمالي.

الدور المتوقع لمهنة المحاسبة:

أوضح التقرير السنوي عام ١٩٩٣م عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين *AICPA* حول مقابلة التقارير المالية لاحتياجات المستقبل، أهمية التركيز على الحاجة إلى تعديل النظم الحالية لإعداد التقارير المالية.

وإن ظهور التكتلات الاقتصادية الكبيرة، والانفجار في التكنولوجيا والتعقيد في أنشطة منظمات الأعمال وعوامل أخرى، قد نقلت التقارير المالية إلى عهد جديد، وظهرت الحاجة إلى التحقق من أن المعلومات المحاسبية ذات مصداقية، وفي مواجهة ذلك بصورة جيدة يجب أن تكون نظم التقارير المالية تتسم بالحركية *Dynamic* كما يحدث في الأسواق المالية ذاتها.

وهنا يجب على المراجعين العمل على تحسين خدماتهم عن طريق الإضافة المستمرة لمستخدمي المعلومات المالية [١].

1- American Insitute of Cerified Public Accountants, Accountants Meeting the financial Reporting Needs of the Future: A Public commitment from the Public Accounting Profession 1993, po,1.

كما عبر البعض عن بعض الاقتراحات في هذا المجال فيما يلي [١]:

- يجب الأخذ في الاعتبار أن كلا من الاستراتيجية وعمليات الأعمال والهياكل التنظيمية، وعمليات القياس وتكنولوجيا المعلومات عناصر هامة يجب التركيز عليها جميعا وإدراك التأثيرات المتبادلة فيما بينها.
- إن أساليب حل مشكلات التنظيم تتطلب تغييرا يتناسب مع التغير في تكنولوجيا المعلومات وعدم التعديل يفقدها الفعالية المعلقة عليها في هذا المجال.
- إن التشجيع للتعليم المستمر للتغير مع التغيرات في عالم الأعمال يمثل مطلبا أساسيا في هذا المجال.

ويمكن للمحاسبة أن تعزز قيمتها – في رأيي – بواسطة ما يلي:

١- الإمداد بمعلومات مفيدة لمتخذي القرارات الذين هم مسئولون عن التخطيط، والتنفيذ أو أنشطة التقييم في التنظيم.

٢- المساعدة على دمج (جعله جزء لا يتجزأ) عملية المعلومات في عمليات الأعمال، كما أن التنظيم عليه إدماج عمليات التكنولوجيا في عمليات الأعمال.

٣- مساعدة الإدارة في تحديد قواعد الأعمال أو السياسات التي تتلاءم مع طبيعة عمليات أعمالها.

1- Ibid . p.2

- المتطلبات الأساسية لمواجهة التحديات المعاصرة في منظمات الأعمال:

إن مواجهة التحديات المعاصرة تتطلب في رأيي توافر العناصر التالية في منظمات الأعمال:

١- التعليم:

سرعة إعادة النظر في مناهج التعليم *Curriculum* في مجالي المحاسبة والإدارة في الجامعات بما يسمح بتحقيق أهداف: الدافعية، والفهم، والتطبيق، لمقابلة التطور السريع في مجال تكنولوجيا المعلومات، والاحتياجات المتزايدة للإدارة والجهات الأخرى خارج المنظمة إلى تقارير إضافية تتضمن معلومات مفيدة عن مجالات لم تكن تحظ بالاهتمام من قبل.

٢- التدريب:

صياغة برامج تدريب متكاملة لكل من المحاسبين ورجال الإدارة الممتهنين لتزويدهم بالمعارف الأساسية المرتبطة بآثار تكنولوجيا المعلومات على طبيعة عملهم، وما تتطلبه من زيادة القدرة على مواجهة الاحتياجات الحالية للمعلومات المالية.

٣- البحث العلمي:

يجب ربط مجالات البحث العلمي في مجال المحاسبة أو الإدارة في الجامعات أو غيرها بالتحديات المعاصرة التي تواجه عملية إنتاج وتوصيل معلومات مالية ذات قيمة للمستخدمين وإيجاد الحلول المناسبة لها.

٤- التشريعات:

سرعة إعادة النظر في التشريعات القائمة التي تحدد أنماط وحجم المعلومات الواجب توافرها في التقارير المالية بحيث تعطي الحرية لإنتاج وتوفير المزيد من التقارير المالية التي توفر معلومات ذات قيمة للمستخدمين لها، خاصة وان هذه التشريعات تمثل قيدا أساسيا في هذا الجانب فضلا عن عدم مرونتها لتواكب المتغيرات وصياغتها في وقت مختلف تماما عن الوقت المعاصر من حيث

التحديات القائمة ومن ذلك قوانين الشركات وقانون رأس المال وقانون تنظيم مهنة المحاسبة ..الخ.

٥- إعادة تنظيم وتدعيم مهنة المحاسبة:

وذلك عن طريق تشجيع المبادرات الجادة التي تهتم بدراسة المشكلات القائمة وكيفية مواجهتها، وإعطاء المهنة قوة التزام لأعضاء للالتزام بالميثاق العام للمهنة.

الفرع الثاني

مخاطر المعلومات وإدارة التغير في القرن الحادى والعشرين

طبيعة المشكلة

إدارة التغير في القرن الواحد والعشرين تواجه واقعا مختلفا يتسم في مجمله بالتعقيد وخطورة الآثار المترتبة على اتخاذ القرارات الإدارية عند استخدام الموارد المتاحة سواء على المستوى الجزئي أو القطاعي أو المستوى الكلى.

وعن أهمية الإدارة في القرن الواحد والعشرين أوضح عدد ديسمبر ١٩٩٦ لمجلة التمويل والتنمية الصادرة عن صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير أنه ينبغي تذكر أن الإدارة أكثر أهمية من التكنولوجيا، فالممارسات المحسنة للإدارة تعتبر دائماً مكملة للاستثمار في المعدات وأحياناً بديلاً عنها. ففي مصر أدت المساعدات الفنية التي قدمت مؤخراً لتصميم إدارة مصانع الصلب إلى تحويل حملها البيئي من أسوأ إلى أفضل أنواع الأداء التي تمارس في العالم النامي[١].

ويتطلب الأمر لتوفير إدارة فاعلة للتغير في القرن القادم توافر هيكل متطور للمعلومات التي تقدم لهذه الإدارة، معلومات تتسم لها لصلاحية والمصداقية لدى متخذي الثروات الإدارية.

ومخاطر المعلومات في تأثيرها على إدارة التغيير ليست قاصرة على الدول النامية فقط بل هي قائمة في كل الدول، حيث أظهرت إحدى الدراسات الحديثة إن إسقاطات النمو لسنة واحدة مقدماً في نفاق الاقتصاد العالمي لها بشأن البلدان الصناعية كمجموعة كانت إما مرتفعة أكثر مما ينبغي أو منخفضة أكثر مما يجب بنحو نقطة مئوية واحدة في المتوسط وهذا ينطوي على درجة كبيرة من الخطأ

١- اندروسيتر، المبادئ العشرة للعقيدة الدينية الجديدة، المبدأ التاسع: ينبغى تذكر أن الإدارة أكثر أهمية من التكنولوجيا، مجلة التمويل والتنمية، ديسمبر ١٩٩٦، ص٧

عندها يقاس على ضوء المتوسط الفعلي لمعدل النمو المطلق الذي يبلغ ٢،٧٥ في المائة، وعلى ذلك فأن التنبوءات يجب أن تتسم بالكفاءة[١].

وبقدر منفعة أو جودة المعلومات المقدمة بقدر ما تكون الفاعلية في إدارة التغيير وبقدر ما تحمله المعلومات من مخاطر بقدر الآثار السلبية التي تترتب عليها وفى هذا المجال تثور عدة تساؤلات أساسية أهمها:

- كيف يمكن الحكم على جودة المعلومات المقدمة للإدارة في ضوء طبيعة الإدارة في القرن القادم؟
- ما هي طبيعة المخاطر المرتبطة بالمعلومات؟
- كيف لمكن الإقلال إلى أقل حد ممكن من حجم المخاطر؟
- ما هو دور كل من معدي المعلومات ومستخدميها في الإقلال من هذه المخاطر؟

ومثل هذه التساؤلات تحتاج في رأى الباحث إلى إجابات واضحة لدى كل من معدي ومستخدمي المعلومات حتى يتسنى إنتاج وتوصيل تلد المعلومات لأقل مخاطر ممكنة.

والهدف من هذا العنصر هو محاولة تبيان طبيعة وأسباب ومصادر وآثار مخاطر المعلومات خاصة المالية منها اللازمة لإدارة التغير في القرن القادم لما يساهم في توفير هيكل متطور لها في ضوء المتغيرات المحيطة لهذه الإدارة خاصة في قطاع الأعمال.

١- بارولار دى ماسي، التنبؤ الاقتصادى: من صعب، مجلة التمويل والتنمية ديسمبر ١٩٩٦، ص ٢٩-٣١ حيث أوضحت الدراسة أن أدق التنبؤات لمعلومات النمو فى آفاق الاقتصاد العالمى بالنسبة للبلدان الصناعية الكبرى كانت التنبؤات المتعلقة بفرنسا والولايات المتحدة، غير أنه فيما يتعلق بالتضخم حققت آفاق الاقتصاد العالمى أكبر نجاح لها فى تنبؤاتها بشان ألمانيا.

ويمكن تناول هذا الهدف من خلال العناصر التالية:

١- طبيعة تحديات إدارة التغيير في القرن القادم.

٢- طبيعة مخاطر المعلومات في إدارة التغير.

٣- أساليب تخفيض مخاطر المعلومات في إدارة التغير.

أولاً: طبيعة تحديات إدارة التغيير في القرن الواحد والعشرين

التغيير سنة من سنن الحياة، ويقال في هذا الصدد إن النظم – وهنا النظم الإدارية – ليست سوى وسائل والمواءمة بينها وبين مطالب الحياة ستظل قائمة ما بقيت الحياة.

بمعنى أن إدارة التغير تمثل تحدياً مستمراً للمسؤولين على أي مستوى إداري جزئي أو قطاعي أو كلى، وإدارة التغير تحتاج إلى وافد دائم التعدد يتمثل في المعلومات، وهذه المعلومات لها مصادرها ولها مساراتها، وخلال تدفقها في مسيرتها هذه تتعرض للتلوث، وبقدر حجم التلوث الذي تصل له إلى مستخدمها النهائي وبقدر ما تكون الأمراض المسببة لها على هيكل المنظمة المستخدمة فيها. وتواجه إدارة التغيير في القرن القادم وبصفة خاصة في قطاع الأعمال مجموعة من التحديات الأساسية التي تتطلب تعديلات في هيكلها ومن ثم تعديلات في هيكل المعلومات المطلوبة لها ومن أهم هذه التحديات ما يلي:

١- إدارة التغيير في ظل منافسة قوية خارجياً وداخلياً:

بعد التطورات التي شهدها العالم في نهاية هذا القرن بانتهاء الحرب الباردة وإنشاء منظمة التجارة العالمية أصبحت الدولة المتقدمة والنامية على السواء تواجه منافسة خارجية للمنتجات والخدمات لمنتجاتها وسلعها المحلية، وأصب

تعلم وإدارة عمليات المنافسة الخارجية والداخلية منها أمراً مطلوباً في إدارة التغيير، وفى هذا المجال يوضح البعض [١].

The new markets offer tremendous opportunities، but domestic industries can easily be outrigged by Japan or a united Europe or another foreign competition if the countries fail to adjust their management strategies and develop accounting systems that give them account cost information

إدارة التغير في ظل التركيز على الجودة الكلية:

أصبحت عمليات إدارة جودة المنتجات والخدمات من الأمور الأساسية التي تهتم بها الحكومات ومنظمات الأعمال، وقد ظهرت التشريعات التي تكفل حق المستهلك مما جعل التوصل إلى مستويات الجودة والحفاظ عليها بصورة دائمة محدداً أساسياً عند إدارة التغير، هما كان من نتيجته ظهور ما سمى بنظم توكيد الجودة الكلية *(TQA)* في محاولة للتغلب على قصور الأداء في المنظمات وتقديم منتج أفضل للعميل خال من العيوب مما جعل إدارة التغير تركز على العناصر التالية[٢]

- سهولة التصنيع
- الإتاحة للاستخدام
- ملاءمة التصميم
- القابلية للصيانة
- الاعتمادية
- المطابقة مع التصميم

1- Carole B. Cbeatbam & Leo R. Cbeatbam, Up Dating Cost Systems, Quorum, 1993, P.3.

٢- دكتور توفيق الميدانى، نظم تأكيد الجودة الكلية، كلية الهندسة جامعة المنصورة، ١٩٧٩، ص٥

٢- إدارة التغير في ظل التركيز على الإنتاجية:

إن إدارة التغير أصبحت مهتمة بالتركيز على زيادة الإنتاجية سواء أكان ذلك عن طريق تخفيض دورة الوقت لنفس المنتج أو عن طريق إنتاج كميات

أكبر خلال نفس الوقت مما جعل الإدارة تهتم بالبحث عن الأسباب وراء زيادة تكلفة منتجاتها أو خدماتها أو مصادر هذه التكاليف، وأصبح الاهتمام موجهاً إلى بحث العمليات والأنشطة التي يمكن أن تضيف قيمة للمنج وتلك التي لا تساهم في ذلك من أمثلتها: الحركة والفحص والتدريب والإشراف، وذلك لزيادة الإنتاجية عن طريق تخفيض تلك العناصر.

٣- إدارة التغير في ظل نظم متطورة للإنتاج والتسويق:

إن قضايا التصميم التقني أصبحت تفرض نفسها على إدارة التغيير في القرن القادم وهذه القضايا تتصل بالحجم والموقع والتوقيت والخدمة التكنولوجية.

فالاعتبارات المالية مثل عبء التكاليف المتكررة لتشغيل المشروع فور استكماله قد تحدد حجم المشروع، كما يقتضي اختيار الموقع المناضل لكل مجموعة من الاعتبارات كما يساهم عنصر الوقت كمحدد رئيسي في تحديد العناصر الأخرى، ولا ينبغي أن تكون التكنولوجيا المختارة مناسبة للأهداف الإنمائية للمشروع، ولا ينبغي أن تكون التكنولوجيا المختارة أحدث المتاح على الصعيد الدولي ولذلك النوع التقليدي المستخدم على نطاق واسع في الدولة [١].

٤- إدارة التغير في ظل الحد من حجم المخزون:

إن إدارة التغير أصبحت تعمل في ظل توجه أساسي يستهدف الحد من المخزون عن طريق زيادة معدلات الدوران للمخزون إلى أقصى حد ممكن، حيث تبين للمسئولين في الولايات المتحدة أنه قد وصل إلى ٢٥ حتى ٣٠ مرة في العام في المصانع اليابانية، وبدأ البحث حول تخفيض تكاليف حيازة المخزون لها وأكثر من ذلك وضعت كثير من المصانع هدفاً رئيسياً لها وهو تفادى وجود مخزون

١- دكتور منير سالم، انعكسات اتفاقية الجات على الاقتصاد المصرى، والدعوة إلى دور أكثر فاعلية للنظم المحاسبية والتكاليف، اقتتاحية العدد الأول، السنة الرابعة والعشرين يناير ١٩٩٥، ص٥

وهو المعروف باسم *Zero Inventory* وذلك بالتنسيق مع الموردين للتدفق الفوري عند الطلب للخامات المطلوبة للإنتاج (*JIT*).[١]

٥- إدارة التغير في ظل قيود منظمة التجارة الدولية:

في الوقت الذي بدأ الإنتاج والتسويق يتسع ليتم من خلال سوق حرة إلا أن هذه الحرية مقيدة بضوابط وضعتها منظمة التجارة الدولية يجب على إدارة التغير أن تعمل في إطارها وإلا ستجد نفسها معرضة لعدم قبول إنتاجها من السلع أو الخدمات من جانب الدول الأخرى أو فرض عقوبات أخرى مما يتطلب ترتيبات إضافية للتعامل مع هذه الضوابط لتحقيق إهداف إدارة التغير.

وفى هذا المجال أوضح البعض أن الاتفاقية أصبحت أمراً واقعاً لابد من التعامل معها بشكل موضوعي دون مغالاة ودون تهوين، وأن للاتفاقية إيجابيتها وسلبيتها وأن استثمار الإيجابيات أمر ليس بالسهولة بمكان وفى نفس الوقت لا يعد أمراً مستحيلاً، وأن الأمر يقتضي الاستعداد للتعامل مع أبعاد وآثار هذه الاتفاقية.

إدارة التغير في نظام مختلف لتنظيم المصانع واختصار دورة التصنيع:

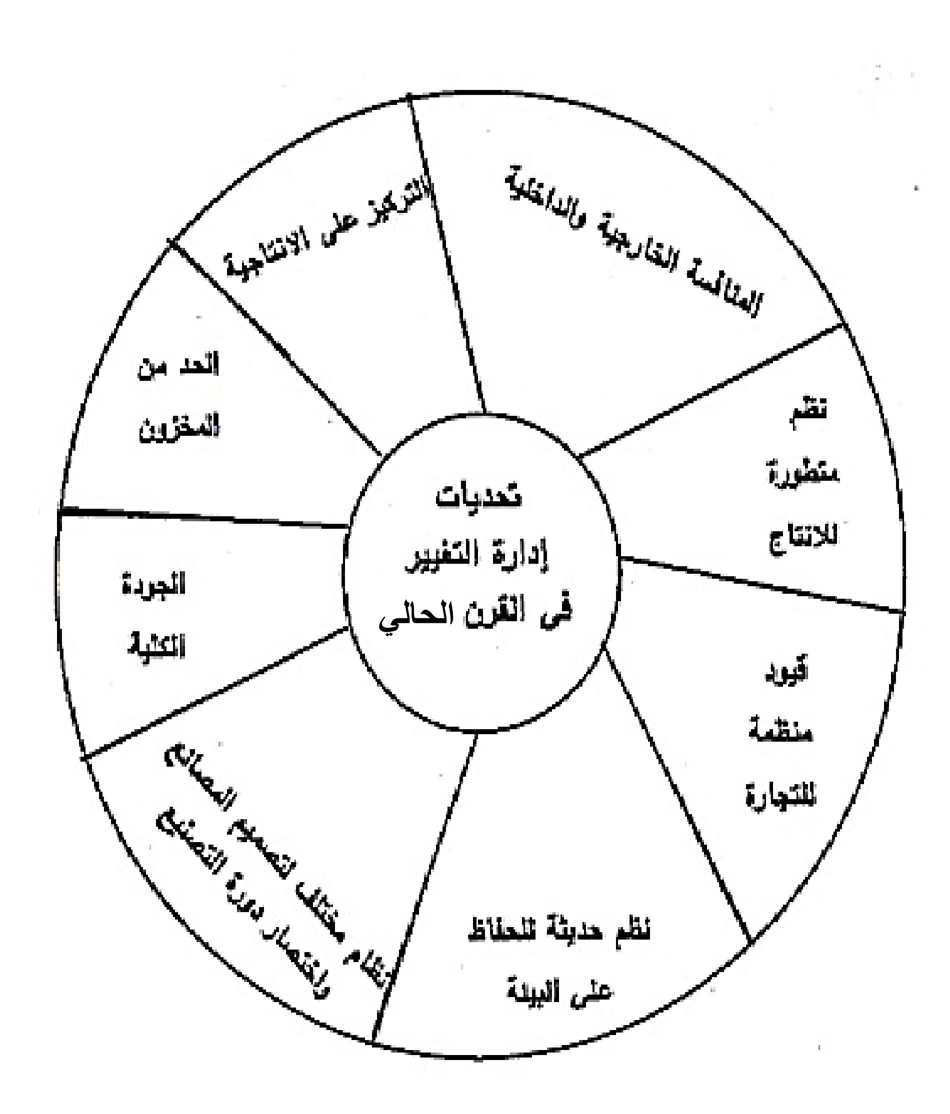
عندها كانت المصانع تعمل في ظل دورة زمنية مدتها ٢٠ أو ١٠ أو حتى ٥ سنوات لتطوير منتجاتها فأن زيادة حدة المنافسة الموضحة في بند سابق قد تطلبت من إدارة التغير اختصار دورة التصنيع وإضافة منتجات جديدة لخطوط الإنتاج والتسويق وعلى سبيل المثال فإن شركة *Black & Deeker* لديها برامج متقدمة للإنتاج كان نتيجتها أن قدمت إلى السوق خلال ١٨ شهراً اكثر من ٦٠ منتجاً جديداً. وهذا التوجه لجعل الاهتمام ليزداد حول البحوث والتطوير (*R&D*) أكثر من أي وقت مضى.

1- Carole B. & Leo R. Cbeatbam , op.cit.p.115.

٦-إدارة التغير في ظل نظم جديدة للحفاظ على البيئة:

إن التحول في الحفاظ على المستوى الملائم للبيئة وازدياد مخاطر التلوث قد دفع الدول والمنظمات العالمية إلى إصدار تشريعات وقرارات تنظيم للحفاظ على البيئة من هذه المخاطر، وظهر في مصر القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٤ الخاص بالبيئة وقد تطلبت هذه التشريعات اتخذت مجموعة من الإجراءات الإضافية لمنع حدوث تلوث للبيئة سواء في الهواء أو الماء أو الغذاء، ومن هنا يكون من الخطأ أن تتم إدارة التغيير بمنأى عن الاعتبارات البيئية حيث أصبحت تتطلب تعديلاً أساسياً لإدارة التغير في القرن القادم.

ومثل هذه التحديات تتطلب تعديلاً أساسياً في هيكل المعلومات المقدمة وخاصة المالية منها، مما يوجب إحداث تغيير أساسي في النظم المحاسبية في اتجاه توفير معلومات خالية إلى أقصى حد ممكن من المخاطر التي ترتبط بها وبتدفقها. والخلاصة في هذا العنصر يمكن التعبير عنها في الشكل التالي:


تحديات
إدارة التغيير
في القرن الحالي
المنافسة الخارجية والداخلية
نظم
متطورة
للانتاج
قيود
منظمة
للتجارة
نظم حديثة للحفاظ
على البيئة
نظام مختلف لتصميم المصانع
واختصار دورة التصنيع
الجودة
الكلية
الحد من
المخزون
التركيز على الانتاجية

ثانياً طبيعة مخاطر المعلومات في إدارة التغيير

المعلومات تمثل رافداً متجدداً لمتخذ القرارات في ظل إدارة التغير، وهذا الرافد لا يوفر في كل الأحوال معلومات خالية من المخاطر والتعامل مع هذه المعلومات يجب أن يكون حذراً يقدر المخاطر القائمة أو المرتبطة بها. وفى هذا المجال يوضح البعض [1]:

For due diligence, financial reports and necessary but they do not provide you with any additional information. Financial reports are next to meaningless. They are out of date، inadequate and they don،t provides you with the information that you want.

وهنا تثور التساؤلات التالية:

- **كيف يمكن تحديد طبيعة المخاطر في المعلومات؟**
- **هل يمكن تقدر حجم هذه المخاطر؟**
- **كيف يمكن تنفيذ إدارة التغير في ظل تحليل المخاطر؟**

وفى محاولة للإجابة عن التساؤلات السابقة يمكن عرض العناصر التالية:

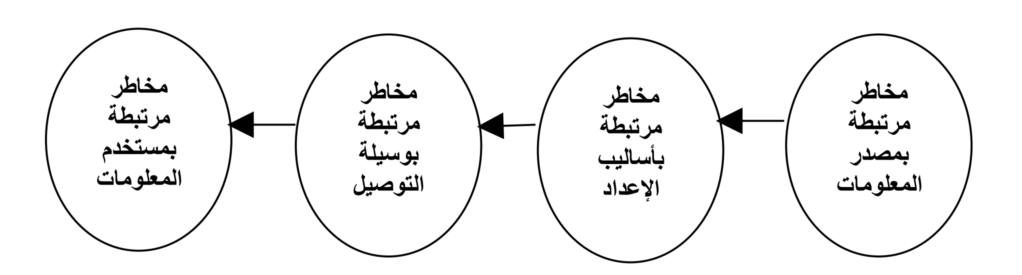
١- تحديد وتبويب مخاطر المعلومات:

- تتخذ مخاطر المعلومات أشكالاً مختلفة طبقاً للزاوية التي تنظر إليها منها من ذلك:

أ- المخاطر طبقاً لمسار المعلومات:

يمكن تبويبها إلى المخاطر التالية:

١- أثر التقارير الخارجية على القرارات الادارية، ملخص لبحث فى مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين.



والمخاطر المرتبطة بمصدر المعلومات تكون مرتبطة عادة بطبيعة النشاط لوحدة الأعمال ومدى كفاءة نظم المعلومات المصممة لها، فالوحدات التي يتمثل نشاطها في استغلال موارد صعب التحكم في إنتاجها كالإنتاج الحيواني أو الزراعي أكثر خطورة من الوحدات الصناعية والتجارية.

والمخاطر المرتبطة بمعد المعلومات قد تكون مخاطر جهل لأساليب الإعداد أو مخاطر سهو في الإعداد أو مخاطر التحيز المتعمدة من جانب هذا المعد، وهذا النوع من المخاطر يمثل جانباً رئيسياً من مخاطر المعلومات التي يجب العناية بتحليلها والتغلب عليها.

والمخاطر المرتبطة بوسيلة التوصيل تتصل بالطريقة التي يمكن بها التقرير عن المعلومات والكمية والنوعية والتوقيت المناسب لمستخدم المعلومات.

أما المخاطر المرتبطة بمستخدم المعلومات ومدى قابليتها للفهم *Understandability* من جانب هؤلاء المستخدمين وتتوقف على حجم المخاطر على مدى فهم المستخدم للمعلومات ومدى إدراكه لدلالتها والربط بينهما.

ومن المنظور المحاسبي يبوب المخاطر طبقاً لطبيعة الأنشطة المحاسبية والمراجعة كما يلي:

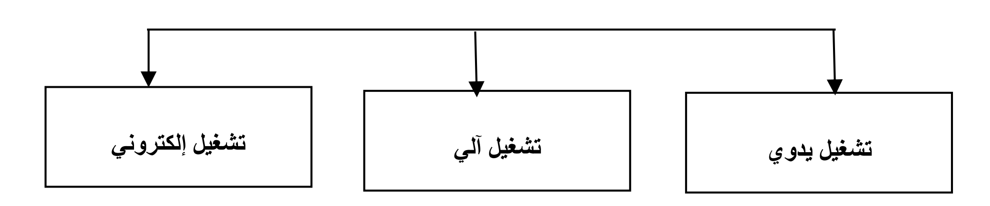


والمخاطر الحتمية تتمثل في حدوث تحريف هام ملازم لطبيعة المعلومات أو طبيعة النشاط أو ظروف التشغيل وقد يكون هذا التحريف هاماً في ذاته أو عندها يضاف إليه من المعلومات.

أما مخاطر الرقابة فهي تتمثل في إمكانية حدوث تحريف في نتيجة تمثل المعلومة ولن يتم منع وقوع هذا التخريف أو اكتشافه في الوقت المناسب عن طريق هيكل الرقابة الداخلية المطبق.

أما مخاطر الاكتشاف فتتمثل في أن إجراءات المراجعة التي يكون لها المراجع الخارجية لن تكشف حجم التحريف في المعلومات الذي وقع من جانب إدارة المنشأة والعاملين بها ويمكن أن يبقى هذا النوع من المخاطر حتى لو كانت الاختيارات تمثل ١٠٠% من المعلومات محل المراجعة

كما يمكن تبويب المخاطر تبعاً لطبيعة التشغيل للبيانات الأساسية كما يلي:



إن المخاطر القائمة بالمعلومات تظهر في جميع حالات التشغيل اليدوي أو الآلي أو الإلكتروني ويصعب التسليم لها لأن وجود وسيلة متقدمة يمكن أن تمنع حدوث المخاطر في المعلومات ويتوقف الأمر في النهاية على القائمين على أعمال تشغيل البيانات وأعمال الرقابة والمراجعة لهذه الأعمال فكم من حالات مخاطر تم حدوثها عن استخدام الحاسبات الآلية.

وقد أوضح المعيار الدولي للمراجعة على أن عامل التأكد المطلق في المراجعة أمر بعيد التحقق وذلك للاعتماد على أدلة ليست حاسمة بطبيعتها في جميع الأحوال فضلا عن تأثر الرأي لها لحكم الشخص للمراجع.

كما أشار المعيار الدولي على ضرورة مراعاة الأهمية النسبية عند أعمال المراجعة وهي التي تشير إلى حجم التعديل في البيانات المالية الذي يمكن أن يكون له تأثير على قرار الشخص العادي الذي يعتمد على القوائم المالية.

وكان هذا التحول في مجال المراجعة اعترافاً لوجود مخاطر للمعلومات المالية حتى على الرغم من أنها خضعت للمراجعة من قبل جهة أو شخص محايد بعد إعدادها وقبل توصيلها للمستخدمين [١].

ويؤكد البعض على ذلك بقوله [٢]:

Until recently, not just in auditing but also in many fields, a professional judgement was considered to be a topic beyond enquiry.

٢- تحليل لمجالات وعناصر المخاطر في المعلومات:

إن تحليل مخاطر المعلومات أمثل عنصراً أساسياً من عناصر إدارة التغيير في القرن القادم وإن مجالات هذه المخاطر يمكن التعبير عنها فيما يلي:

أ. **هيكل النشاط:** من أمثلة أسباب المخاطر في هذا المجال ما يلي:

- منافسة قوية.
- تغير سريع (صناعة التكنولوجيا العالية)
- ظاهرة الفشل لعدد كبير من المنظمات.
- القيود القانونية.

ب. **المنطقة الجغرافية:** من أمثلة المخاطر المرتبطة لهذا العنصر ما يلي:

- عدم الاستقرار السياسي.

١- المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين، معايير المراجعة، أكتوبر ١٩٩٢، ص١٣.

2- Anthony Steel , Audit Risal & Audit Evidence, ACCA, Academic press, 1992, P.18

- حجم المبيعات ونظامه.
- عدم توافر تسهيلات النقل الملائمة.

ج. **العاملون، التنظيم والإجراءات الإدارية:** من أمثلة المخاطر المرتبطة لهذا المجال ما يلي:

- عدم كفاءة مجلس الإدارة ولجنة المراجعة.
- عدم كفاءة الرقابة الداخلية.
- القيود المفروضة على الإدارة.
- صعوبات لدى العاملين في المجال المالي من جانب الرؤساء.
- التفاوض بين المساهمين والإدارة.
- صعوبات لدى العاملين في المجال المالي من جانب الرؤساء.
- التفاوض بين المساهمين والإدارة.

د. **الأرباح وموازنات التشغيل:** من الأمثلة على المخاطر المرتبطة لهذا المجال ما يلي:

- الانخفاض في مستوى جودة المنتجات ومن ثم حجم المبيعات.
- تغيرات أساسية في التطبيقات القائمة.
- نقص عمليات تطوير الإنتاج.
- الإحلال البطيء وتخفيض الإهلاك لآلات الإنتاج.
- ضخامة حجم العمليات التي تسجل في آخر السنة ويكون لها تأثير مباشر على الأرباح.

ه. **الأصول:** وهن الأمثلة على المخاطر المرتبطة لهذا العنصر ما يلي:

- تخفيض في قيم الأصول الثابتة.

- عدم التأمين الكافي للمخاطر المرتبطة بهذه الأصول.

و. السيولة والتمويل: من الأمثلة على المخاطر المرتبطة بهذا المجال ما يلي:

- عدم كفاية التدفقات النقدية.
- عدم كفاية رأس المال العامل.
- عدم المرونة في متطلبات الاقتراض.
- النقص في حق الملكية والصعوبة في زيادته.

ز. الخسائر غير المتوقعة: من الأمثلة على المخاطر المرتبطة لهذا المجال التأثيرات غير المرغوبة للتطوير فيما يلي:

- عقود المشتريات أو المبيعات.
- موافقات على العقود الفرعية.
- عقود الضمان.
- عقود الإيجار طويلة الأجل.
- التعاملات الخارجية.
- التغطية التأمينية.

٣- محددات ظهور مخاطر المعلومات

يمكن القول بوجود مخاطر للمعلومات المقدمة لإدارة التغيير إذا لم يتوافر أحد أو بعض المحددات التالية:

- هل المعلومات المقدمة لإدارة التغير قابلة للفهم في الوقت المناسب؟

خاصيتي التوقيت المناسب والقابلية للفهم

- هل المعلومات المقدمة لإدارة التغيير حديثة؟

خاصية الحداثة

- هل المعلومات المقدمة لإدارة التغير تتصف بالحيادية؟

خاصية الحيادية

- هل المعلومات المقدمة لإدارة التغير قابلة للتحقق؟

خاصية القابلية للتحقق

- هل المعلومات المقدمة لإدارة التغير لها قيمة رقابية؟

خاصية القيمة الرقابية

- هل المعلومات المقدمة لإدارة التغير لها قيمة تنبؤيه؟

خاصية القيمة التنبؤية

- هل المعلومات المقدمة لإدارة التغير قابلة للمقارنة؟

خاصية القابلية للمقارنة

- هل المعلومات المقدمة لإدارة التغير تتسم بصدق الإفصاح؟

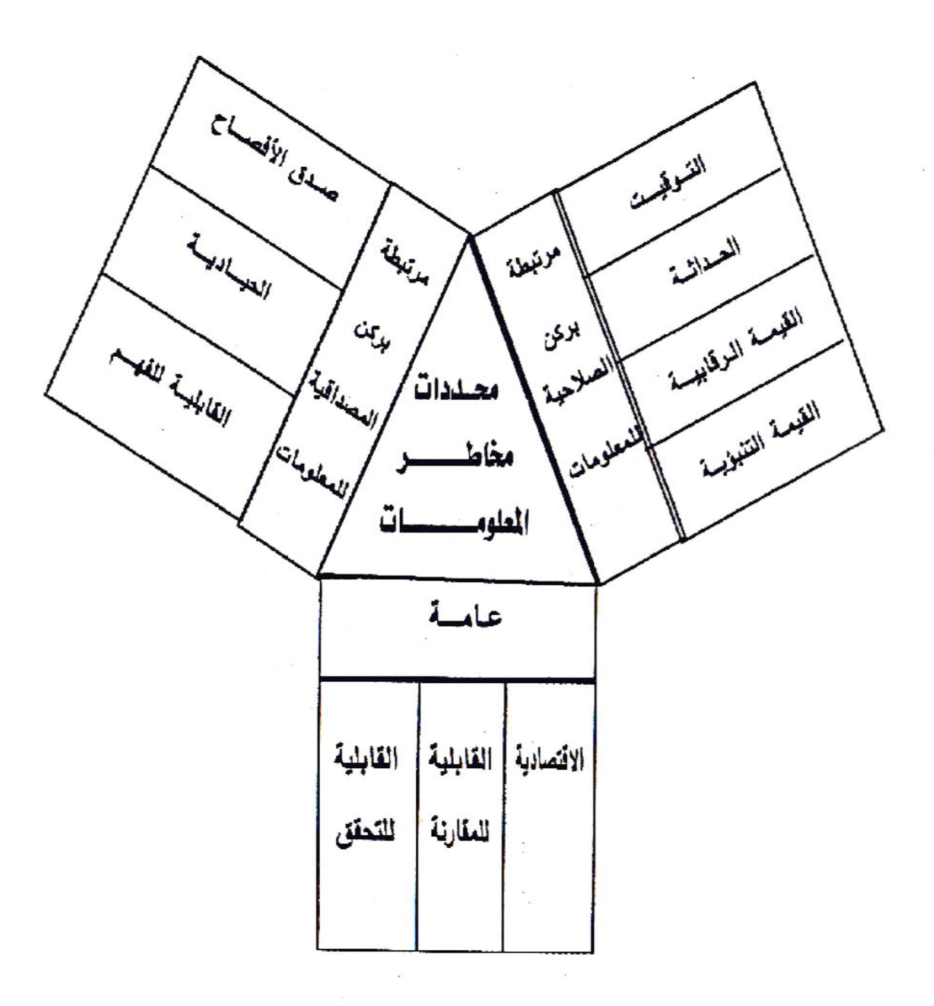
خاصية المصداقية

- هل المعلومات المقدمة لإدارة التغير تتسم بتكلفة اقل من العائد منها؟

خاصية اقتصادية المعلومات

وبناءً على ما تقدم فإن عدم توافر أية خاصية من الخصائص السابقة تمثل خطراً في المعلومات المقدمة لإدارة التغيير مما يستدعى التقييم الدوري لهذه المعلومات للتحقق من مدى توافر هذه الخصائص وما هي الخصائص غير المتوافرة وأثرها على إدارة التغيير.

ويمكن ربط المحددات السابقة بثلاثة عناصر أساسية كما يلي:



وبعد تحديد هذه المحددات يتطلب الأمر تحديداً لمساحة المخاطر التي يمكن قبولها *Acceptable* وتلك التي لا يمكن قبولها، وتحديد مجالات كل منها للتعامل مع المجموعة التي لا يمكن قبولها في سبيل تخفيضها أو إلغائها وتصنيف كل منها في مجموعات فرعية.

وعلى ضوء تحديد طبيعة المخاطر القائمة في المعلومات المقدمة لإدارة التغيير يمكن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات من عدمه، بحيث ينتهي الأمر في النهاية إلى تبويب المخاطر في ثلاثة مجموعات كما يلي:

- مخاطر يمكن قبولها
- مخاطر يجب تخفيضها
- مخاطر لا يمكن قبولها

ثالثاً: أساليب تخفيض مخاطر المعلومات في إدارة التغيير

وجود مخاطر في المعلومات المقدمة لإدارة التغير أمر يصعب منعه ولكن يمكن تدنيته إلى أقل حد ممكن؟ وفى هذا المجال وبعد تحليل وتقييم لمجالات المخاطر المقدمة لإدارة التغيير يمكن تطبيق استراتيجية لتخفيض تلك المخاطر بإتباع الأساليب التالية:

١- العمل على زيادة وعى معدي المعلومات بالآثار السلبية لمخاطر المعلومات لدى الإدارة؟ والعمل على تلافيها بقدر الإمكان.

٢- الاختيار والتدريب بشكل جيد لمعدي المعلومات.

٣- تطوير تنميط الإجراءات والدورات المستندية والتداول، بما يتناسب مع أفضل حالات التطبيق.

٤- إضافة عمليات مراجعة للمعلومات بواسطة جهة أخرى غير جهة الإعداد وقبل استخدامها.

وفى إطار توفير معلومات تتسم بانخفاض المخاطر إلى أقل حد ممكن يجب اتخاذ مجموعة من الترتيبات الأساسية في هذا المجال من أهمها:

١-ضرورة استحداث تقارير للمعلومات تفيد إدارة التغيير:

في مجال المعلومات المالية أستطيع أن أقرر أن القوائم المالية المتعارف عليها بين المحاسبين لا تصلح لكي توفر المعلومات المطلوبة لإدارة التغير حيث تعد أصلاً لاستكمال الدورة المحاسبية وتتسم بالتركيز والاختصار والمصطلحات، والأشكال التي توجد صعوبة في الفهم من جانب المتعاملين لها ولهذا يجب إصدار تقارير جديدة للمعلومات تتسم بما يلي:

أ. الدورية:

بإعداد وتقارير كل فترة دورية شهر أو شهرين بما يسمح بتدفق المعلومات بشكل منتظم للإدارة.

ب. الشمولية:

لإعداد تقارير تتضمن جميع جوانب النشاط الأساسية؟ والعلاقة بينها، مع تحليل مقارن زمنياً ومع الوحدات المشابهة.

ج. الحداثة:

يراعى في أعداد التقارير إعطاء معلومات تتسم بالاتساق في المضمون والحداثة في الدلالة بدلاً من الخليط الحالي من الأرقام غير المتجانسة.

٢-الإفصاح عن متطلبات استخدام التقارير بشكل واضح:

ومثل هذا العنصر ضروري لتوفير عنصري الصحة والجودة في المعلومات المقدمة حيث يتطلب الأمر في هذا المجال نشر الشروط التي يتم بها إنتاج الإحصاءات وشروط الاطلاع على البيانات والأساليب المستخدمة في الأعداد، وكيان التغيرات الرئيسية في منهجية أعداد المعلومات، ونشر تفاصيل العناصر، وعمليات التوفيق مع المعلومات وثيقة الصلة، وإبداء الرأي حول دلالة هذه المعلومات من جانب المعد لها.

ويتطلب العنصران السابقان توفير إطار عام لنشر المعلومات في قطاع الأعمال لتوفير أكبر قدر ممكن للإتاحة للاستخدام من جانب الإدارة وقد أدرك صندوق النقد الدولي حجم المخاطر في تجميع البيانات الاقتصادية من الدول الأعضاء مما حدا به إلى إصدار معيار خاص بنشر البيانات الإحصائية والاقتصادية في أبريل عام ١٩٩٦ وتضمن المعيار أربعة أبعاد هي:

- الشمولية والانتظام والحداثة.
- الإتاحة للاستخدام العام.
- صحة البيانات.
- جودة البيانات.

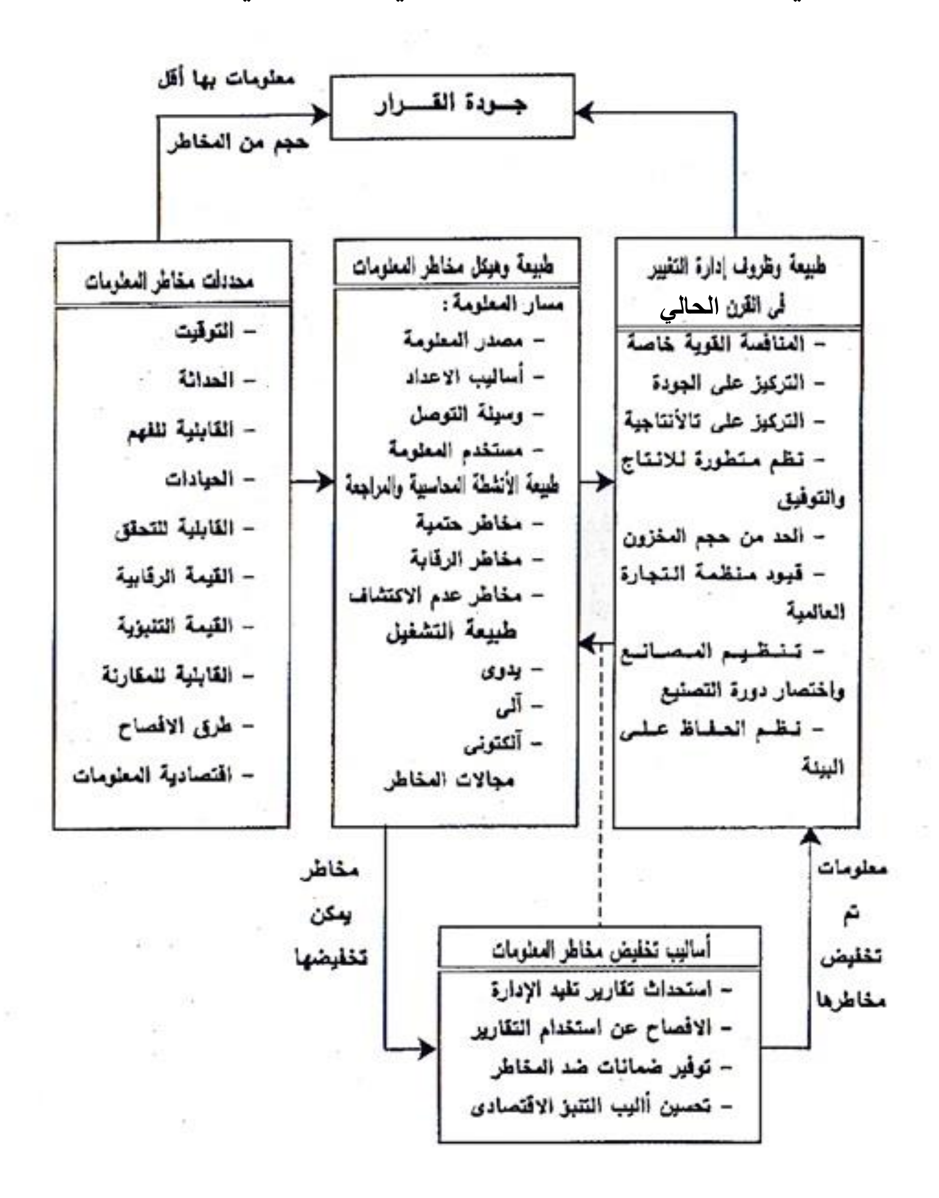
٣-توفير ضمانات ضد مخاطر المعلومات:

يجب تحديد المسؤولية عن إعداد المعلومات المقدمة لإدارة التغير، ووجود فترة ضمان من جانب المعد حول دلالة المعلومات في ضوء الظروف المعدة على أساسها، بحيث يمكن الرجوع بالتعويض على معد المعلومات في حالة ما إذا كانت دلالتها غير كافية أو مضلة وطبقاً لطبيعة، مع استحداث فكرة التأمين ضد مخاطر المعلومات من جانب شركات التأمين.

٤-تحسين أساليب التنبؤ الاقتصادي:

إن التغيرات في هيكل الاقتصادي العالمي اتسمت في السنوات الأخيرة بالسرعة عن تراكم الخبرة في مجال زيادة الثقة في التنبؤ بتجهيزاته المعاصرة، ونتيجة لذلك فإن مصادر جديدة للخطأ أو الخطر يصعب التكهن بها أحياناً أصبحت واردة مما يزيد من تعقيد عملية التنبؤ، وأن القائمين بالتنبؤ يحسنون صنعاً لو أنهم تعلموا من أخطائهم؟ ويقول "ماسي أنه من السابق لأوانه التساؤل عن مدى النجاح الذي يمكن أن تسفر عنه عملية التعلم هذه".

والخلاصة في هذا المجال يمكن التعبير عنها في الشكل التالي:



تناولت الدراسة في هذا الفرع تحليلاً لطبيعة مخاطر المعلومات اللازمة لإدارة التغيير في القرن الواحد والعشرين، وانتهت الدراسة إلى **مجموعة من النتائج الأساسية** أهمها:

- إدارة التغير في القرن الواحد والعشرين تعمل في ظروف أكثر تعقيداً وسرعة في التغير هما تتطلب توافر استراتيجيات تتميز لها بالكفاءة لتحقيق الهدف من إدارة التغير.
- المعلومات التي تقدم حالياً وخاصة الواردة ضمن القوائم المالية المتعارف عليها له بين بين المحاسبين لا تكفي لتلبية احتياجات إدارة التغير سواء من حيث الكم أو النوع أو التوقيت أو القابلية للفهم مما يفقدها كثيراً من خصائص الجودة المعلقة عليها.
- مخاطر المعلومات تتطلب تحليلاً لطلعتها والآثار المترتبة عليها واتخاذ الأساليب الكفيلة بتخفيض هذه المخاطر إلى أقل حد ممكن.

وعلى ذلك يمكن **التوصية** بما يلي:

١) استحداث وتنميط مجموعة من تقارير المعلومات يتم من خلالها توفير معلومات أكثر جودة وتتلاقى أوجه النقص في التقارير الحالية.
٢) ضرورة الإفصاح عن متطلبات استخدام تقارير المعلومات سواء من حيث فترة الضمان والتعويض عن الآثار السلبية لمخاطر المعلومات في إدارة التغير.
٣) استخدام أساليب متطورة لرفع مستوى كفاءة عمليات التنبؤ بما يزيد من القدرة التنبؤية للمعلومات.
٤) القياس مدى مقابلة العرض من المعلومات المحاسبية للطلب عليها للتعرف على طبيعة فجوة المعلومات يمكن للمحاسب أن يعد قائمة لكل فئة من فئات المستخدمين يحدد فيها العناصر التالية:

- كمية المعلومات المطلوبة والمعروضة.
- نوعية المعلومات المطلوبة والمعروضة.

- توقيت المعلومات المطلوبة والمعروضة.
- أثر المعلومات المطلوبة والمعروضة على القرارات المتخذة في مجالات التشغيل والاستثمار والتمويل.

تساؤل أساسي:

وبناءً على ذلك هل نحن في حاجة إلى إعداد قوائم وتقارير مالية خاصة لأغراض خاصة تكون موجهة أساساً لمستخدمين محددين وما هي ضوابط القياس والإفصاح في هذه الحالة؟

قضية للمناقشة (٥)

نظراً لتعدد الاحتياجات من الفئات المختلفة وتنوعها من حيث الكمية والنوعية والتوقيت فإني اقترح في هذا الصدد إعداد قوائم مالية ثلاثية الأبعاد Three Diminutions حيث يتم فيها الجمع بين البدائل الرئيسية لاحتياجات المستخدمين؛ ويتم من خلالها توفير عرض من المعلومات المحاسبية أكثر شمولاً وتنوعاً بما يلبى أكبر قدر ممكن الطلب على هذه المعلومات.

وتفسيراً لذلك:

ما يتم حالياً في مجال إعداد قائمة الدخل يتم استخدام أساس الاستحقاق *Accrual Base* ثم تعد قائمة للتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل على الأساس النقدي *Cash Base* وتعرض إيضاحات متممة للمعلومات الواردة بكل من القائمتين. **وبدلاً من ذلك** أقترح عرض قائمة الدخل في شكل قائمة ثلاثية الأبعاد *Three Diminutions Statement*

بحيث يخصص العمود الأول أساس الاستحقاق والعمود الثاني الأساس النقدي والعمود الثالث للتحليل المالي والتفسير للعمودين.

وعلي ذلك يمكن أن تأخذ القوائم الأشكال التالية:

قائمة الدخل

عن العام المنتهى في / /

البيان	الأبعاد الثلاثة		
	أساس الاستحقاق	الأساس النقدي	التحليل والتفسير
الإيرادات **المصروفات**			

وعن **قائمة المركز المالي** يخصص العمود الأول لأساس التكلفة التاريخية *Historical Cost* والعمود الثاني لأساس القيمة العادلة *Fair Value* والعمود الثالث للتحليل والتفسير.

ويمكن أن تظهر القائمة المقترحة بالشكل التالي:

قائمة المركز المالي

في / /

البيان	الأبعاد الثلاثة		
	التكلفة التاريخية	القيمة العادلة	التحليل والتفسير

هذا ومن نافلة القول أن نذكر أنه يمكن عرض القائمة المالية ثلاثية الأبعاد من خلال مصفوفه يخصص فيها العمود لعنصر والصف لعنصر آخر والشرح داخل الخلية.

ولعل في هذا المدخل المقترح *TDS* ما يساهم في رفع مستوى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبصفه خاصة الخصائص التالية:

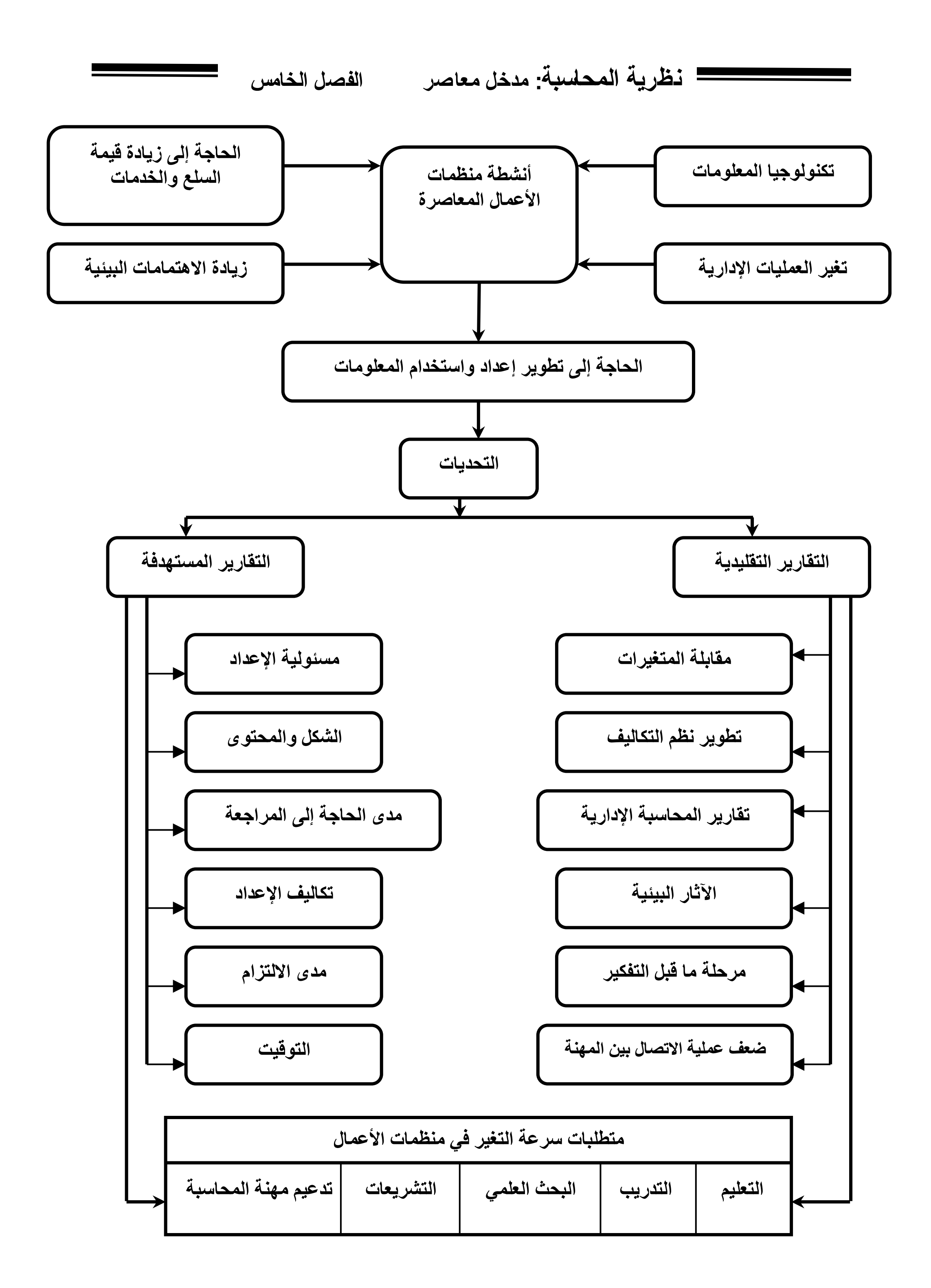
- الملاءمة
- التمثيل الصادق
- القابلية للفهم
- القابلية للتحقق
- القابلية للمقارنة

وتبقى الممارسة لهذا المقترح هي الحكم على مدى صلاحيته والقيمة المضافة منه.

و**الخلاصة** في هذا العنصر يمكن التعبير عنها فيما أورى به البعض:

Accounting are being challenge by the existence of new problems، to which traditional explanations of accounting do not seem to apply.

ويمكن التعبير عن الخلاصة في هذا الفصل في الشكل التالي:



تكنولوجيا المعلومات
تغير العمليات الإدارية
أنشطة منظمات الأعمال المعاصرة
الحاجة إلى زيادة قيمة السلع والخدمات
زيادة الاهتمامات البيئية
الحاجة إلى تطوير إعداد واستخدام المعلومات
التحديات
التقارير التقليدية
التقارير المستهدفة
مقابلة المتغيرات
تطوير نظم التكاليف
تقارير المحاسبة الإدارية
الآثار البيئية
مرحلة ما قبل التفكير
ضعف عملية الاتصال بين المهنة
مسئولية الإعداد
الشكل والمحتوى
مدى الحاجة إلى المراجعة
تكاليف الإعداد
مدى الالتزام
التوقيت
متطلبات سرعة التغير في منظمات الأعمال
التعليم
التدريب
البحث العلمي
التشريعات
تدعيم مهنة المحاسبة

List of Terms	ثبت بأهم المصطلحات
Acquisition	الاستحواذ
Challenges	التحديات
Conversion	التحويل
Collection	التحصيل
curriculum	مناهج التعليم
Costs	التكاليف
Expectation gap	فجوة التوقع
Gap	فجوة
Information Technology (IT)	تكنولوجيا المعلومات
Maintaining	الحفظ
Pricing	التسعير
Precomputer Thinking	التفكير ما قبل الكمبيوتر
Recording	التسجيل
Research	البحث
Reporting	التقرير
Recent	المعاصرة
Strategic Management Accounting	*المحاسبة الإدارية الاستراتيجية*
Training	التدريب
Un Fulfilling	عدم الاكتمال
Value	قيمة

أسئلة للمراجعة على الفصل الخامس

Review Questions

(١)

" أن النظم ومن بينها نظم المحاسبة ليست إلا وسائل، والمواءمة بينها وبين متطلبات الحياة ستظل قائمة ما بقيت الحياة."

ما رأيك في هذه العبارة مع التدليل؟

(٢)

" تواجه التقارير المالية الحالية عند إعدادها واستخدامها مجموعة من التحديات."

وضح أهم هذه التحديات وأثرها على منفعة المعلومات المحاسبية؟

(٣)

وضح مضمون العبارة التالية:

"أصبحت المحاسبة الإدارية نظاماً فرعياً للمحاسبة المالية."

(٤)

يواجه المستخدمون للمعلومات المحاسبية مجموعة من الانتقادات تتعلق بتأخرها عن الاستجابة لاحتياجاتهم.

ما هي أهم هذه الانتقادات وكيف سيتم مواجهتها؟

(٥)

" الحاجة ضرورية لإعداد تقارير إضافية في مجال المحاسبة".

وضح الإجابة عن التساؤلات التالية في هذا المجال:

أ- من المسئول عن الإعداد؟

ب - من يدفع الأتعاب؟

ج - هل يلزم مراجعته أم لا؟

د - ما هو شكل وتوقيت هذه التقارير؟

(٦)

وضح في شكل جدول خمسة أنواع من التقارير الإضافية والهدف منها والفئات المستخدمة لها.

(٧)

ما هي المتطلبات الأساسية لمواجهة التحديات التي تواجه المحاسبة في الوقت الحاضر؟

(٨)

وضح مضمون المصطلحات التالية:

أ- تكنولوجيا المعلومات.

ب- زيادة قيمة السلع والخدمات.

ج- تغير العمليات الإدارية

د- نظام الـ JIT

(٩)

" يمثل عنصر التكلفة / العائد أحد المحددات الرئيسية في إعداد التقارير الإضافية."

كيف يتم مراعاة هذا العنصر عند إعداد تلك التقارير؟

(١٠)

" المسئولية الاجتماعية للمنظمات المعاصرة والتقرير عنها أصبح مطلباً أساسياً في كل الدول."

وضح كيف يمكن أن يتحقق ذلك عن طريق المحاسبة.

الفصل السادس

إطار عام لنظرية المحاسبة ومجالات تطبيقه

A Framework for Accounting Theory & Its Applications

نطاق الدراسة

Scope of Chapter

تتضـمن الدراسـة تتضـمن الدراسـة فـي هذا الفصـل عرضاً **لإطار لنظريـة المحاسبة** في ضـوء التحـديات المعاصـرة التـي تحـيط بالنشـاط الاقتصـادي لمنظمـات الأعمـال، واستنادا إلـى المحـددات الأساسية لـه، مـع ربـط هـذا الإطـار بمتطلبـات التطبيـق وأثـره علـى الممارسـة المحاسـبية مـع عـرض مختصـر لآفـاق التطـوير فـي المضـمون والممارسـة لعناصـر هـذا الإطار.

تمهيد:

تتمة للعرض المتقدم في الفصول السابقة، يستلزم الأمر نوعا من المساهمة يتمثل في عملية تنسيق بين مجموعات الدراسات السابقة وغيرها في اتجاه التعارف على إطار عام ومقبول لنظرية المحاسبة.

وفي هذا الفصل رأيت تقديم إطار للمناقشة في هذا الشأن، من خلال العناصر التالية:

١- المحاسبة وطبيعة المتغيرات المعاصرة (مدى الحاجة إلى صياغة إطار علمي للمحاسبة).

٢- محددات صياغة إطار لنظرية المحاسبة.

٣- هيكل لإطار مقترح لنظرية المحاسبة.

٤- شرح لمكونات الإطار المقترح يتضمن:

- الطبيعة والمضمون.
- مجال التطبيق.
- آفاق التطوير.

أولاً: المحاسبة وطبيعة المتغيرات المعاصرة

(مدى الحاجة إلى إطار علمي للمحاسبة)

The Need for Accounting Theory

في الوقت الذي حققت فيه الدراسات المعاصرة إضافة ملموسة إلى الأدب المحاسبي، إلا أن هذا الحجم وهذا الجهد في حاجة إلى الاستمرار والحركية والتكامل بالشكل الذي يساهم في مواكبة التقدم السريع في مناحي الحياة المعاصرة، وإلا فقدت المحاسبة الأهمية المعلقة عليها في المجتمع.

والملاحظ على المتغيرات المتصلة بالمحاسبة أنه بالإمكان تبويبها إلى ثلاثة مجموعات متصلة كما يلي:

أ. متغيرات متعلقة بطبيعة المنشآت المعاصرة.

ب. متغيرات متعلقة بطبيعة النشاط الاقتصادي والهيكل الاجتماعي في الدولة.

ج. متغيرات مرتبطة بطبيعة النشاط الدولي.

ومن المتغيرات المتعلقة بطبيعة المنشآت المعاصرة نلحظ الأمور التالية:

- الزيادة المستمرة في الحجم وظهور الوحدات ذات الحجم الضخم.
- انفصال الملكية عن الإدارة وزيادة الوعي الاستثماري لدى الأفراد.
- النمو المستمر في استخدامات الحاسبات الآلية في مجالات الأعمال والمحاسبة.
- التطور في أساليب اتخاذ القرارات واحتياجها إلى معلومات محاسبية متنوعة.
- نمو احتياجات الأطراف الداخلية والخارجية المستخدمة للمعلومات المحاسبية والحاجة إليها.

وتظهر أهمية مراعاة أثر هذه المجموعة من المتغيرات من استعراض أهداف التقارير المالية التي وردت في الإطار المفاهيمي والمشترك الصادر في سبتمبر ٢٠١٠م حيث ورد به:

The objective of general – purpose financial reporting is to provide financial information about the reporting entity that is useful to present and potential equity investors، lenders، and other creditors in making decision in their capacity as capital provider.

وعن المتغيرات المرتبطة بالنشاط الاقتصادي والهيكل الاجتماعي في الدولة نجد:

- إتباع معظم الدول أسلوب التخطيط الاقتصادي، وما يستلزمه ذلك من إعداد حسابات قومية على هدى حسابات قطاعية دقيقة.
- أثر النظام السياسي على طبيعة نشاط المنشآت سواء المملوكة ملكية عامة أو خاصة.
- أثر الهيكل والفكر الاجتماعي على طبيعة العمليات التي تمارسها الوحدات المعاصرة.
- أثر الضرائب وتطور الفكر والممارسة فيها على الفكر والممارسة المحاسبية.
- الدعوة إلى صياغة القوانين لأحكام الشرائع السماوية يعتبر متغيرا أساسيا في هذا الشأن.

وعن أهمية اخذ هذه المجموعة من المتغيرات في الاعتبار أوضح الهدف للقوائم المالية من دراسة *AICPA* ما يلي:

An objective of financial statements is to report on those activities of the enterprise effecting society which can be

determined and described or measured and which are important to the role of the enterprise in its social environment.

وعن المتغيرات المتصلة بالمجتمع الدولي يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

- اتساع نطاق التبادل الدولي، ونمو الشركات الدولية.
- ازدياد عدد الشركات المتعددة الجنسيات.
- الأثر الكلي للقرارات التي تتخذها إحدى الدول الكبرى على مجريات النشاط في الدول الأخرى.
- الحاجة إلى تقديم التنسيق واستخدام لغة محاسبية واحدة في الدراسة وفي الممارسة بين مختلف الدول كأساس لإتمام التبادل الدولي Harmonization.
- الحاجة إلى نقل التكنولوجيا من الدول المتقدمة إلى الدول النامية يمثل متغيرا أساسيا في هذا المجال.

والخلاصة في هذا العنصر يمكن التعبير عنها فيما أورى به *K.Most*:

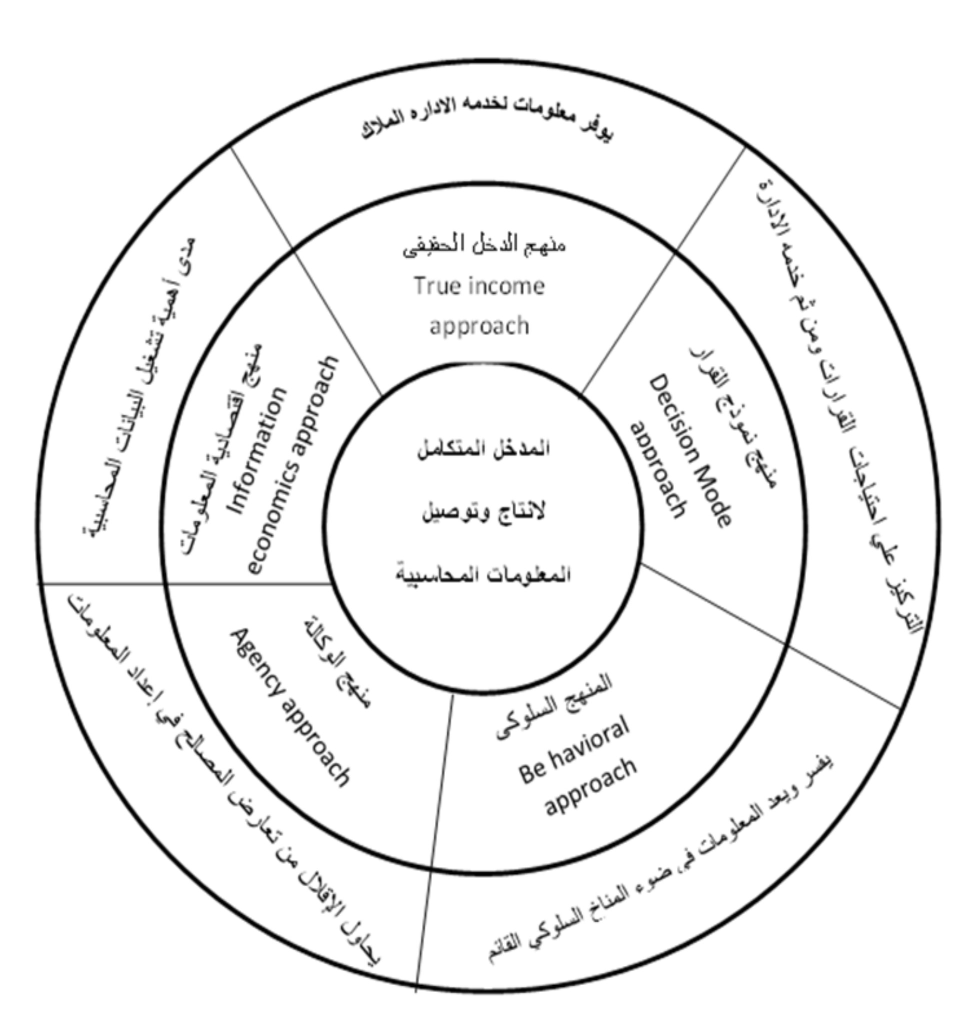
Accounting are being challenged by existence of new problems، to which traditional explanations of accounting do not seem to apply.

ثانياً: محددات إطار نظرية المحاسبة

يستلزم عرض أي إطار لنظرية المحاسبة تبيان المحددات الأساسية التي يستند إليها هذا الإطار حتى يسهل تفهمه من قبل الدارسين له، وعلى ذلك فإن أهم محددات إطار لنظرية المحاسبة تتمثل – في رأيي – في العناصر التالية:

أولاً: وضح من استعراض الفصول السابقة تعدد المداخل المرتبطة بإطار نظرية المحاسبة واني أرى أن المدخل المتكامل لصياغة إطار لنظرية المحاسبة يجب أن يهتم بجميع الجوانب في إطار توازني مطلوب بين كافة المناهج الفرعية، ذلك لأننا لا نستطيع الاستغناء عن ما يوفره أي منهج منها من معلومات، بمعنى أن طبيعة الحياة الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة تستلزم استخدام المعلومات المناسبة، ومع تعدد المواقف يستلزم الأمر تعدد أنواع المعلومات المحاسبية المتوافرة.

وتفسير ذلك يمكن عرضه في الشكل التالي:



ثانيـاً: تعـد النظريـة فـي مجـال العلـوم الاجتماعيـة لونـا مـن الخيـال الملائـم *Convenient fictions* فرغم أنها تنشأ عن الواقع فإنها تنطوي على كيانات وأبنية لا تخضع للمشاهدة فهي نتاج خيال الباحث الذي يحاول إسقاطها على الواقع، فليس هناك نظرية واحدة بعينها قد فصل فيها بصدد ظاهرة بعينها، بل تتعدد النظريات وتتقدم بخطى متتابعة نحو أكثر التقريبات انطباقا على الواقع، وصياغة نظرية جديدة لا يشبه في نظر "أينشتاين" هدم كوخ حقير وبناء ناطحة سحاب بدلا منه، بل هي اقرب شبها بحال رجل يتسلق جبلا ويتسع مدى بصره

ويرى آفاقاً جديدة، كلما زاد ارتفاعه، فحينئذ يبصر مسالك جديدة تصل البقاع المنتشرة في سفح الجبل مما كان يتعذر عليه رؤيتها لو لم نبرح هذا السفح[١].

ثالثاً: إنه للحكم على صحة النظرية في مجال المحاسبة، ضرورة البحث عن مدى تأثيرها على تطوير الممارسة المحاسبية، ولعل ذلك الأمر كان السبب في تعدد نظريات المحاسبة وعدم توافر نظرية متكاملة حتى الآن وبالتالي فإن تأثير النظريات على الممارسة المحاسبية مازال محدودا.

وقد أرجع البعض [٢] السبب في ذلك الأمر إلى ثلاثة أسباب رئيسية هي:

١- فشل المحاسبين في إقناع متخذي القرارات بالأفكار الجديدة لتطوير التطبيقات القائمة.

٢- اعتماد التعديل في التطبيقات المحاسبية على أمور سياسية أكثر منها أمور فنية.

وتتمة لهذا السبب نجد أن ليس كل جيد في مجال النظرية مطبق، وبالتالي ليس كل ما هو مطبق جيد.

٣- لا يوجد اتفاق تام حول أهداف القوائم المالية [٣]

رابعاً: إن أية نظرية في مجال المحاسبة يجب أن تأخذ في اعتبارها الوظيفة الأساسية لها، ومن ثم التعرف على نطاق مجالاتها، ثم إدراك الحقائق القائمة في هذا النطاق، تمهيدا لصياغة مكونات الإطار المطلوب، وبدون هذا العمل تصبح النظرية كالبناء الهش الذي سرعان ما تقضي عليه أية عواصف أو حتى رياح عابرة.

١- دكتور صلاح قنصوة، مرجع سابق ص ص ١٨٨ :١٨٩

2- Scott Henderson & Graham Peirson, op., cit., p.141

٣- راجع في ذلك أهداف القوائم المالية كما وردت عام ٢٠١٠م في قائمة تتضمن هدفا، وأهداف القوائم المالية الواردة في البيان رقم ٤ الصادر عن FASB وكذلك ما صدر في SDC NO,1

خامساً: أوضح *E.S. Hendrkisen* أن إطار نظرية المحاسبة في المستقبل يعتمد على مدى نجاحه في توفير المعلومات المحاسبية المناسبة المقدمة في التقارير الخارجية [١] ويضيف أن المحاسبة يجب أن تستمد من أهداف المنظمة، وافتراضات البيئة، ومفاهيم القياس، ومجموعة القيود أو المحددات لنشاط المحاسبة.

سادسا: ظاهرة تبلور المذاهب العملية في محاولات التنظير المحاسبي مازالت في مهدها، وبالرغم من ذلك فإن بوادر الاتفاق قائمة مع أهمية أوجه الخلاف فهناك العديد من القواسم المشتركة بين العاملين والمتعاملين في هذا العقل الهام[٢].

سابعاً: يمكن النظر إلى نظرية المحاسبة كما لو كانت سلعة اقتصادية تتطور تبعا لحجم الطلب عليها، والذي يتحدد طبقا لعوامل المنافسة والتنظيمات الحكومية وغير الحكومية [٣].

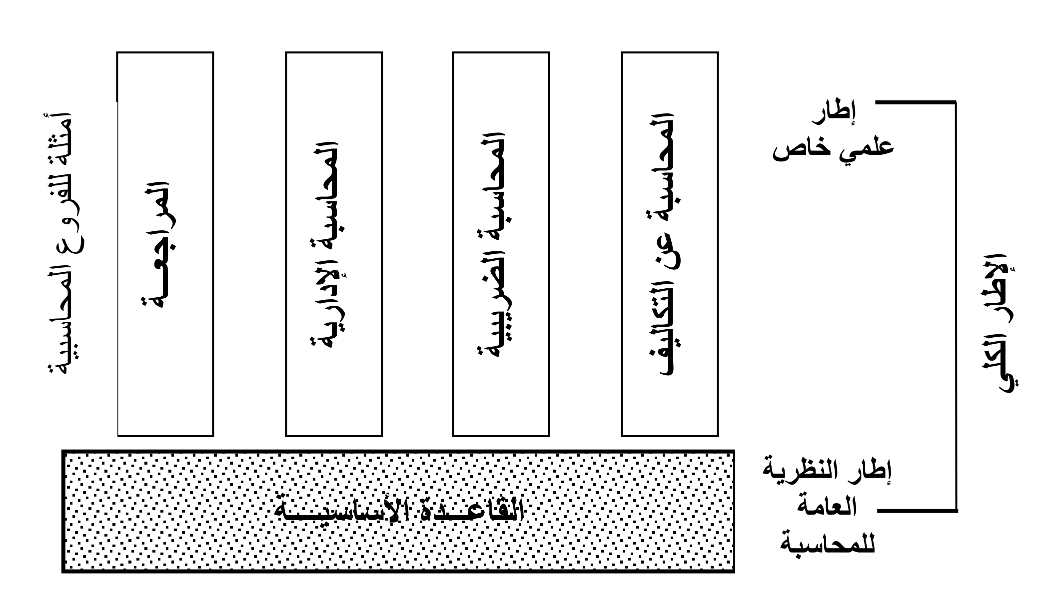
ثامناً: يجب عند صياغة أي إطار لنظرية المحاسبة عدم البدء من الصفر على اعتبار أن الدراسات السابقة والتطبيق الجاري يمثلان ركنين على جانب من الأهمية في هذا المجال، ذلك لأن العلم تراكمي البناء كما سبق أن أوضحنا.

تاسعاً: الإطار لنظرية المحاسبة، يجب أن يحتوي على القاعدة الأساسية فقط للمحاسبة كوحدة - والتي تترك فيها الفروع المحاسبية - على أن يكملها إطار علمي مرتبط بكل فرع منها، وتفسير ذلك يمكن عرضه في الشكل التالي:

1- Edon S. Hendrikson, Accounting Theory, op. cit., p.5

٢- دكتور عبد الحي مرعي، نحو فلسفة للتنظير المحاسبي، مجلة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية للبحوث العلمية، العدد الأول، السنة السادسة عشر، ١٩٧٩، ص١٤.

3- Patrick J. Miele, op. cit., p.5



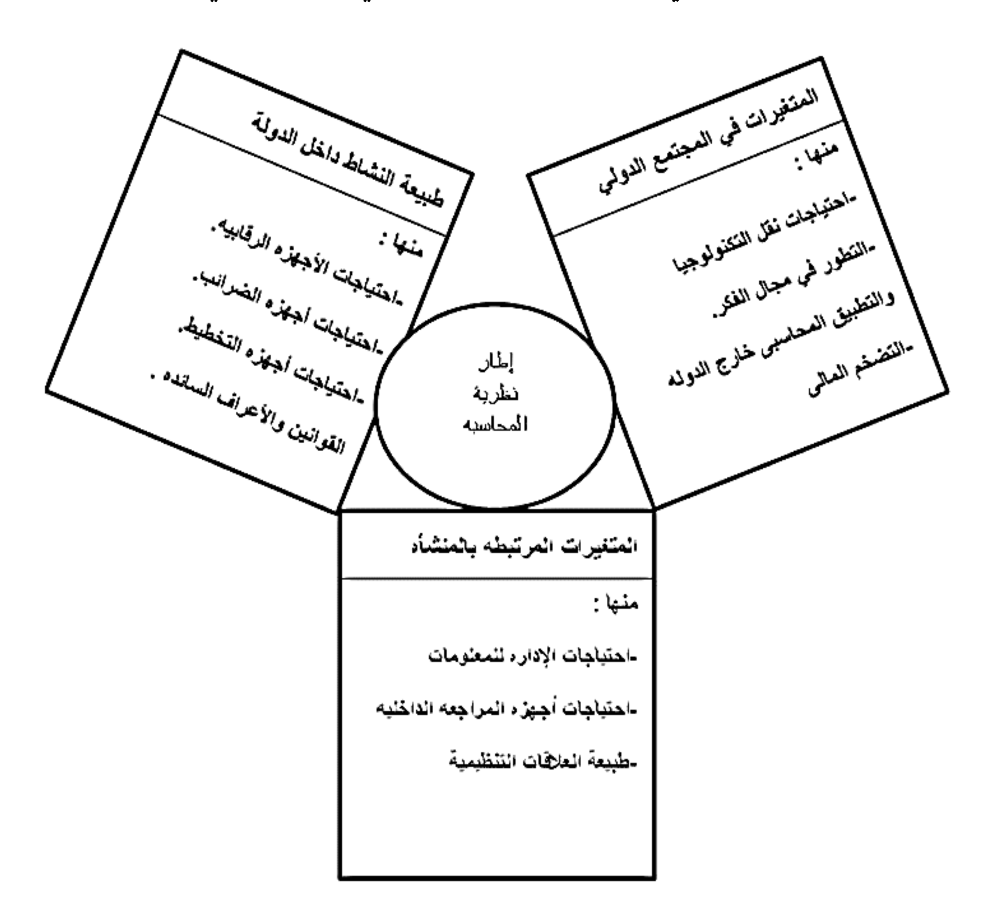
عاشراً: إن الاهتمام بالعمل على تطوير الإطار العلمي للمحاسبة سيساهم في تدعيم واستمرار النظريات المعيارية في المحاسبة[1].

1- Craiy & Geffery, op. cit. p. 168

ثالثاً: هيكل لإطار مقترح لنظرية المحاسبة

على ضوء المحددات السابقة أعرض فيما يلي هيكلاً لإطار مقترح قابل للمناقشة لعل فيه ما قد يفيد في هذا الجانب.

- **المؤثرات الأساسية في الإطار:** يمكن عرضها في الشكل التالي.



ومن هذا الشكل يتضح أن إطار نظرية المحاسبة يجب أن يدخل في تكوينه أثر هذه العلاقات والمتغيرات دون إهمال أو تركيز لأحدها دون الآخر، إذا ما رغبنا في بناء إطار مقبول لنظرية المحاسبة.

رابعاً: مراحل مكونات الإطار المقترح

وضح مما تقدم ضرورة اعتماد إطار نظرية المحاسبة على المتغيرات المرتبطة بالمنشأة، وبتلك القائمة بالدولة، بالإضافة المتغيرات في المجتمع الدولي، تمهيدا لتحديد الأهداف ومن ثم المجال والحقائق محل الدراسة.

ويمكن عرض مراحل صياغة الإطار العلمي فيما يلي:

المرحلة (١): في هذه المرحلة يستلزم الأمر تحديد الأهداف الرئيسية للمحاسبة والأهداف الفرعية؛ ويمكن القول بأن هذا التحديد والاتفاق على يمكن أن يتخذ إحدى الصور التالية:

١- هدف عام:

يتمثل في إنتاج وتوصيل معلومات مالية مفهومة ومفيدة للمستخدمين لها، تحظى بالثقة والقابلية للتحقق والتطبيق وتحقق قيمة مضافة لهؤلاء المستخدمين.

٢- أهداف فرعية في مجموعات أساسية:

كتلك التي حددها الإطار المفاهيمي للمحاسبة الصادر في عام ٢٠١٠ ومنها:

- تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول المركز المالي للمنشأة المعدة للتقارير، وهي معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة ومطالبتها من المنشأة المعدة للتقارير. وتقدم التقارير المالية أيضا معلومات حول آثار المعاملات والأحداث الأخرى التي تغير الموارد الاقتصادية للمنشأة ومطالبتها. وكلا النوعين من المعلومات يقدم معطيات مفيدة لاتخاذ القرارات حول تقديم الموارد للمنشأة.
- إن المعلومات حول طبيعة ومبالغ الموارد الاقتصادية للمنشأة ومطالبتها يمكن أن تساعد المستخدمين على تحديد نقاط القوة والضعف المالية للمنشأة المعدة للتقارير واحتياجاتها من التمويل الإضافي ومدى نجاحها في إمكانية حصولها على ذلك التمويل. وتساعد المعلومات حول الأولويات ومتطلبات دفع المطالبات الحالية المستخدمين على التنبؤ بكيفية

توزيع التدفقات النقدية المستقبلية بين أولئك الذين لديهم مطالبات من المنشأة المعدة للتقارير.

- تؤثر الأنواع المختلفة للموارد الاقتصادية على تقييم المستخدم لاحتمالات التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة المعدة للتقارير بشكل مختلف. حيث تنتج بعض التدفقات النقدية المستقبلية بشكل مباشر من الموارد الاقتصادية الحالية مثل الذمم المدينة في حين تنتج التدفقات النقدية الأخرى من استخدام موارد متعددة معاً لإنتاج وتسويق سلع خدمات للعملاء ورغم أنه لا يمكن تحديد تلك التدفقات النقدية مع مختلف الموارد الاقتصادية (أو المطالبات)، يحتاج مستخدمو التقارير المالية لمعرفة طبيعة ومبلغ الموارد المتاحة للاستخدام في عمليات المنشأة المعدة للتقارير.
- تنتج التغيرات في الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقارير ومطالباتها من الأداء المالي لتلك المنشأة ومن أحداث أو معاملات أخرى مثل إصدار أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية. ومن أجل تقييم احتمالات التدفقات النقدية المستقبلية من المنشأة المعدة للتقارير بشكل سليم، يجب أن يكون المستخدمون قادرون على التمييز بين هذين النوعين من التغييرات.

وفي هذا الاتجاه حدد مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB* في عام ١٩٧٨الاهداف، في ثلاثة مجموعات رئيسية تتعلق بمعلومات للمستثمرين ومعلومات للطوائف الأخرى، ومعلومات عن موارد المشروع.

٣- أهداف فرعية متعددة:

كتلك التي حددتها لجنة تروبلود المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين في عام ١٩٧٣والخاصة بتحديد أهداف القوائم المالية حيث حددت هذه اللجنة اثنا عشر هدفا للقوائم المالية.

- يشكل هدف التقارير المالية ذات الغرض العام أساس إطار المفاهيم. إن الجوانب الأخرى لإطار المفاهيم. مفهوم المنشأة المعدة للتقارير والخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة والقيود المفروضة عليها وعناصر البيانات

المالية والاعتراف والقياس والعرض والإفصاح تتدفق بشكل منطقي من الهدف.

- إن الهدف من التقارير المالية ذات الغرض العام هو تقديم معلومات مالية حول المنشأة المعدة للتقارير تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة. ونشمل تلك القرارات شراء أو بيع أو امتلاك أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين، وتقديم أو تسوية القروض والأشكال الأخرى من الائتمان.
- تعتمد القرارات التي يتخذها المستثمرون الحاليون والمحتملون بخصوص شراء أو بيع أو امتلاك أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين على العوائد التي يتوقعونها من الاستثمار في تلك الأدوات، مثل أرباح الأسهم أو المبلغ الأصلي ودفعات الفائدة أو الزيادة في سعر السوق. وعلى نحو مشابه، تعتمد القرارات التي يتخذها المقرضون الحاليون والمحتملون والدائنون الآخرون بخصوص تقديم أو تسوية القروض والأشكال الأخرى من الائتمان على المبلغ الأصلي ودفعات الفائدة أو العوائد الأخرى التي يتوقعونه. وتعتمد التوقعات المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين بشأن العوائد على تقييمهم لمبلغ وتوقيت وشكوك صافي التدفقات النقدية (وتوقعاتها) المستقبلية الواردة للمنشأة. وتبعاً لذلك، يحتاج المستثمرون الحاليون والمحتملون والمقرضون والدائنون الآخرون معلومات تساعدهم على تقييم احتمالات صافي التدفقات النقدية المستقبلية الواردة للمنشأة.
- من أجل تقييم احتمالات المنشأة المتعلقة بصافي التدفقات النقدية المستقبلية الواردة، يحتاج المستثمرون الحاليون والمحتملون والمقرضون والدائنون الآخرون حول موارد المنشأة والمطالبات من المنشأة وكيف يؤدى مجلس إدارة المنشأة مسؤولياته بكفاءة وفاعلية لاستخدام موارد المنشأة، تشمل الأمثلة على تلك المسؤوليات حماية موارد المنشأة من الآثار غير المواتية للعوامل الاقتصادية مثل تغير الأسعار والتغيرات التقنية وضمان امتثال المنشأة للقوانين واللوائح المعمول بها والأحكام التعاقدية. وتعتبر المعلومات

حول أداء الإدارة لمسؤولياتها هو أمر مفيد أيضاً لاتخاذ القرارات من قبل المستثمرين والمقرضين الحاليين والدائنين الآخرين الذين يحق لهم التصويت على إجراءات الإدارة أو التأثير عليها بطريقة أخرى.

- إن العديد من المستثمرين والمقرضين الحاليين والمحتملين وغيرهم من الدائنين لا يستطيعون أن يطلبوا من المنشآت المعدة للتقارير أن تقدم لهم معلومات بشكل مباشر بل يجب أن يعتمدوا على التقارير المالية ذات الغرض العام للحصول على الكثير من المعلومات المالية التي يحتاجونها. وتبعاً لذلك فهم المستخدمون الرئيسيون الذين توجه لهم التقارير المالية ذات الغرض العام.

- لكن لا تقدم ولا تستطيع أن تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام جميع المعلومات التي يحتاجها المستثمرون والمقرضون الحاليون والمحتملون وغيرهم من الدائنين. يجب على هؤلاء المستخدمين أن يبحثوا في معلومات ذات الصلة من مصادر أخرى، على سبيل المثال، الظروف والتوقعات الاقتصادية العامة والأحداث السياسية والمناخ السياسي والتطلعات المستقبلية للصناعة والشركة.

- إن التقارير المالية ذات الغرض العام غير مصممة لإظهار قيمة المنشأة المعدة للتقارير؛ لكنها تقدم معلومات لمساعدة المستثمرين والمقرضين الحاليين والمحتملين وغيرهم من الدائنين على تقدير قيمة المنشأة المعدة للتقارير.

- إن لدى مختلف المستخدمين الرئيسيين احتياجات مختلفة، وربما متضاربة، من المعلومات والرغبات. وسيسعى المجلس، في وضع معايير إعداد التقارير المالية، إلى توفير مجموعة المعلومات التي ستلبى احتياجات أكبر عدد ممكن من المستخدمين الرئيسيين.

- تكون إدارة المنشأة المعدة للتقارير معنية أيضاً بالمعلومات المالية حول المنشأة. لكن لا ينبغي أن تعتمد الإدارة على التقارير المالية ذات الغرض العام لأنه بإمكانها الحصول على المعلومات المالية التي تحتاجها داخلياً.
- قد تجد أطراف أخرى، مثل الجهات التنظيمية وأفراد الجمهور عدا عن المستثمرين والمقرضين الحاليين والمحتملين وغيرهم من الدائنين، أن التقارير المالية ذات الغرض العام هي تقارير مفيدة، إلا أن تلك التقارير غير موجهة بشكل رئيسي إلى هذه المجموعات الأخرى.
- إلى حد كبير، تستند التقارير المالية إلى التقديرات والأحكام والنماذج وليس إلى أوصاف دقيقة وينص إطار المفاهيم على المفاهيم التي تشكل أساس تلك التقديرات والأحكام والنماذج. وهذه المفاهيم هي الهدف الذي يسعى المجلس ومعدى التقارير المالية إلى تحقيقه. وكما هو الحال في معظم الأهداف، من غير المحتمل أن يتم تحقيق رؤية إطار المفاهيم في تحقيق إعداد مثالي للتقارير المالية بشكل كامل، على الأقل ليس على المدى القريب، لأن فهم وقبول وتطبيق طرقاً جديدة في تحليل المعاملات والأحداث الأخرى يستغرق الكثير من الوقت ومع ذلك فإن وضع هدف معين لتحقيقه هو أمر أساسي إذا كان يراد لإعداد التقارير المالية أن يتطور لتحسين فائدتها.

وفي إطار الغرض من هذا الفصل قد يكون من المفيد الأخذ بالمدخل الأول الذي يحدد الأهداف العامة للمحاسبة، ومن ثم يتحدد على ضوئها المجال الذي يمكن أن تهتم به نظرية المحاسبة، وكمنطلق لإدراك الحقائق التي ترتبط بالمحاسبة.

المرحلة (٢): الحقائق في مجال المحاسبة تشمل الأحداث *Events* وما يرتبط بها من أسباب وآثار، وإدراك المحاسب لذلك يعتبر الأساس في بناء إطار متكامل لنظرية المحاسبة، وكلما تعددت تلك الأحداث أو تغيرت الأسباب أو الآثار المرتبطة بها، كلما استلزم ذلك إعادة النظر في البناء من أساسه.

ويقصد بالحقيقة هنا *Truth*، والحقيقة العلمية ليست هي الواقع *Reality* بل ما يقرره العلماء عن هذا الواقع، وليس ثمة حقيقة علمية نهائية، بل تواصل

النظريات المتعاقبة خطواتها على طريق ذلك الطموح والتطلع الذي لا يكف لحظة عن التقدم؛ ولن يستطيع العلم بلغ الحقيقة إلا إذا استطاع أن يعزوا إلى الأشياء والحوادث معنى ودلالة، ويكون الحكم على المعنى أو الدلالة أو الفكرة عن طريق نتائجها التي تحرزها، والحقيقة ليست هي التي نتأملها دون خطأ بل هي التي نعمل بها دون خوف[1] فالمنهج العلمي ليس تسجيلا سلبيا محايدا للملاحظات والوقائع الغفل، بل ثمة قوانين وبدائل متعددة علينا أن نبتكرها لتفسيرها والتنبؤ بها، وعلينا أن نختار من بينها.

المرحلة (٣): يأتي بعد المرحلة السابقة صياغة المفاهيم *Concepts* الأساسية التي تمثل لغة التخاطب بين العاملين والمتعاملين في هذا الحقل، والمفهوم بهذا الوصف يمثل فكرة متعارف عنها في صورة لفظ، والمفاهيم على هذا النحو تمثل اللفظ الكلي الذي معناه الواحد في الذهن يصلح لاشتراك كثيرين فيه.

ويتفاوت ظهور المفاهيم العلمية بتفاوت مراحل تطور العلم ومنهجه، وبالتالي تتطور دلالة المفاهيم العلمية في درجة تعبيرها عن معطيات الواقع، والمفاهيم رغم أنها ضرب من الاختزال، إلا أنها تقوم بمهمة تكثيف الوقائع والفروض العلمية وبلورتها من حوله لتتلاقى عندها خيوطها المتباعدة وهي بذلك تمثل إبداعات العلم الجزئية وهيكلة العظمى الخفي الذي يصل بين فقراته ومفاصله، فيأخذ جسد المعرفة العلمية متميزا ويضفي على نفسه اتساقا وانسجاماً[2].

وفي هذه الدراسة يتم عرض مجموعة من المفاهيم العلمية في مجال المحاسبة، مع إبداء الرأي في تعديل المسمى والمضمون في بعضها.

١- دكتور صلاح قنصوة، مرجع سابق، ص ١٥٢.
٢- دكتور صلاح قنصوة، مرجع سابق، ص ١٧٧.

المرحلـة (٤): بعـد صـياغة المفـاهيم العلميـة المرتبطـة بالحقـائق يـأتي دور التحديد والتعرف علـى الفروض العلميـة *Assumption or Postulates* *وتمثل* الفـروض حلـولا لمشـكلة معينـة، وتتكـون مـن عناصـر صـيغت كنظـام متسـق مـن العلاقات تحاول تفسير حالات وأحداث لم تتأيد بعد عن طريـق الحقـائق وتتضـمن بعض العناصر أو العلاقات التي تتضمنها الفروض حقـائق معروفـة، فـي حـين أن الـبعض الآخـر يكـون حقـائق متصـورة، وعلـى هـذا النحـو فنسـتطيع عـن طريـق الفروض أن ننفي معرفتنا أو نوسعها.

ويعرف *Kohler* الفرض بأنه "قاعدة تحظـى بقبـول عـام وتعبـر عـن التطبيـق العلمي، وتستخدم في حل نوع من المشاكل أو ترشد السلوك إلى وضـع معين" [١].

بينما يـرى آخـرون الفـرض بأنـه "مفهـوم معين أو أكثـر تـربطهم علاقـة معينـة تضـفي علـى هـذه المفـاهيم منطقـا يسـتفيد منـه القـارئ أو الباحـث لتحقيـق غـرض معين" [٢].

ويمكننـا تعريـف الفـرض فـي مجـال المحاسـبة بأنـه "اسـتنتاج يعبـر عـن فكـرة موضـوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمحاسـبة، ويعتبـر الأسـاس الـذي يسـتمد منه أو تبنى عليه المبادئ العلمية".

ويصـف الـبعض الفـرض العلمـي – بصـفة عامـة- بأنـه اختيـار لإحـدى الطـرق الممكنـة التـي تنتظـم بهـا العلاقـات بـين الوقـائع العلميـة لتترتـب وتتسـق فـي نظريـة، فهـو اعتقـاد أو اتجـاه إيجـابي فـي فهـم الحقـائق ويحمـل قيمتـه مـن حيـث أفضـليته وملاءمته في تأليف الوقائع العلمية والربط بينها ويحتفظ بقيمته أو يفقدها إذا ما تحققت نتائجه المفترضة، أو خذلها التحقق [٣]. ولذلك تعد الفـروض العلميـة أبـرز صـور الإبـداع فـي العلـم وفيهـا تتحقـق شـروطه فهـي التـي تكشـف عـن التمـاثل فـي المختلف، أو الوحدة في المتنوع، عندما يعمد التعبير إلى ربط نثار الوقائع في خط

1 - Erie 1. Kohler, A Dictionary For Accountants, 4 "Edition, Prenice-Hall, Inc, 1970, p.100".

٢- دكتور متولي عامر؛ إطار المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية، ١٩٦٩، ص ١١.

٣- دكتور صلاح قنصوة، فلسفة العلم، مرجع سابق، ص ١٧٦

متصل، ولهذا فالفرض هو أكثر صور التعبير عن المشكلة العلمية خصوبة وإنتاجا.

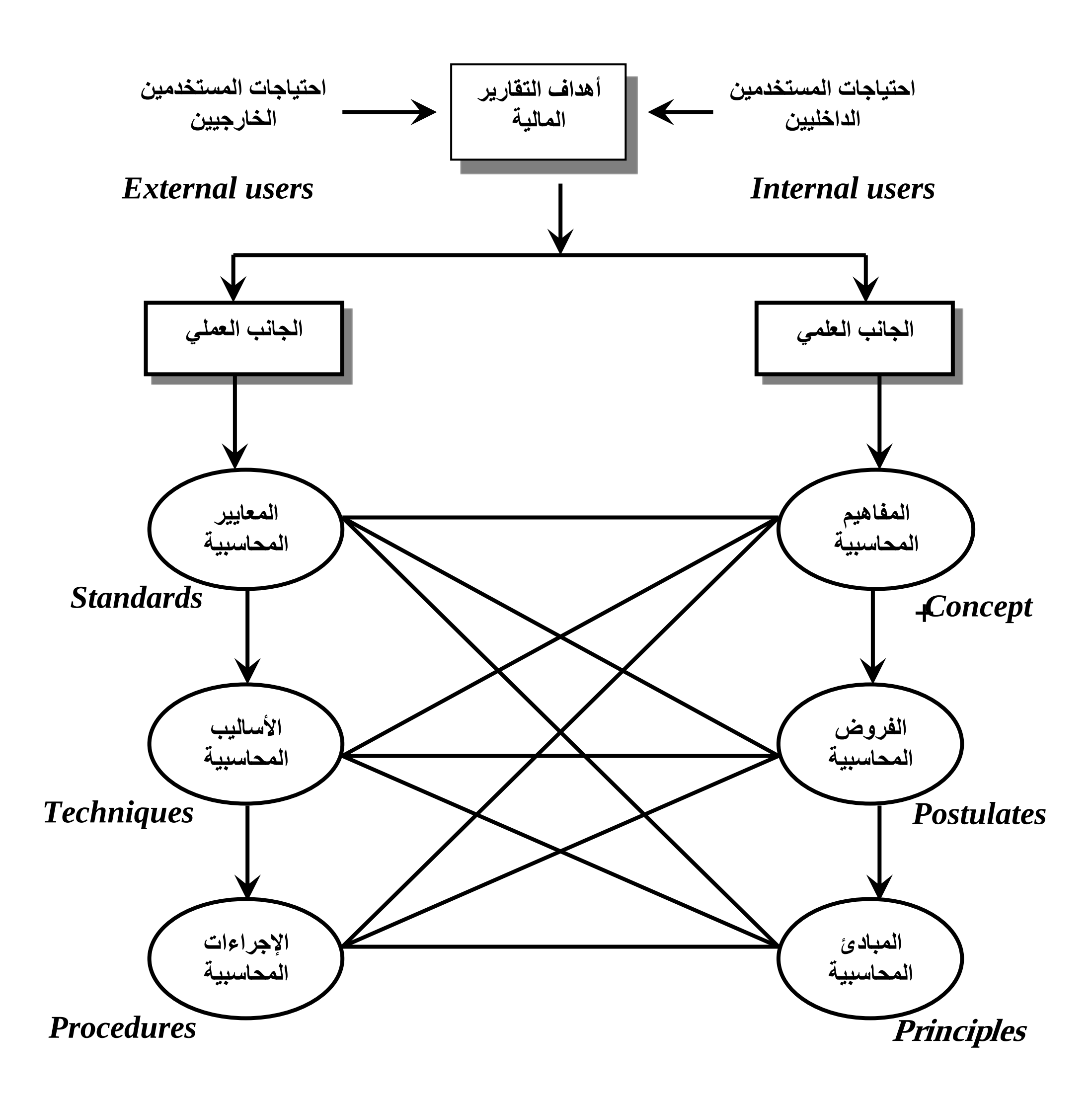
المرحلة (٥):

اشتقاق وصياغة المبادئ العلمية *Scientific Principles* استناداً إلى الفروض الأساسية.

المرحلة (٦):

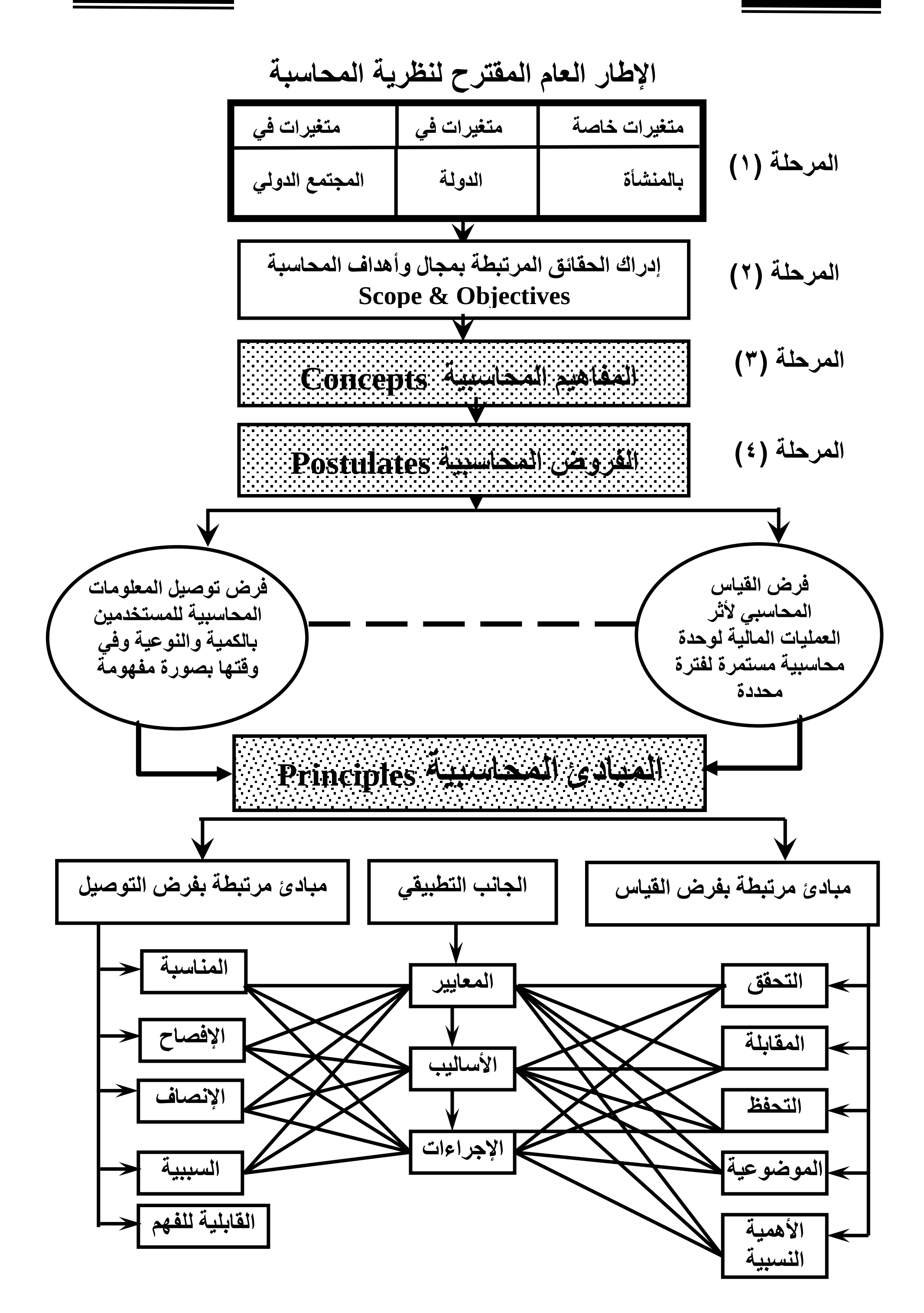
ربط مكونات الإطار بالجانب التطبيقي للمحاسبة من معايير وأساليب وإجراءات.

ويمكن عرض ملخص المراحل السابقة في الشكل التالي:



ويمكن عرض الإطار التفصيلي المقترح لنظرية المحاسبة كما يلي:

الإطار العام المقترح لنظرية المحاسبة



خامساً: شرح مكونات الإطار المقترح

من الشكل السابق يتضح أن الإطار العام التفصيلي يتكون من مجموعة العناصر المترابطة التالية:

١ - المتغيرات المرتبطة بنشاط المنشأة. *Events*

٢ - إدراك الحقائق المرتبطة بأهداف ومجال المحاسبة. *Scope & Objectives*

٣- المفاهيم المحاسبية *Accounting Concepts*

٤- الفروض المحاسبية *Accounting Postulate*

٥- المبادئ المحاسبية *Accounting Principles*

٦- الجانب التطبيقي ويشمل:

- المعايير *Standards*
- الأساليب *Techniques*
- الإجراءات *Procedures*

وقد سبق تبيان طبيعة العناصر الثلاثة الأولى، وفيما يلي عرض لطبيعة العناصر الثلاثة الأخيرة.

الفروض المحاسبية

يمكن القول بان المحاسبة تستند اليوم إلى فرضين أساسيين يرتبطان معا بالوظيفة والأهداف الأساسية للمحاسبة، وهما:

أ- فرض القياس المحاسبي بوحدة النقد الأساسية (الأصول – الالتزامات – حق الملكية – المصروفات – الإيرادات) لأثر العمليات المالية، لوحدة محاسبية قائمة، ومستمرة على عناصرها المالية.

ب- فرض التوصيل للمعلومات المحاسبية للمستخدمين، بالكمية والنوعية، وفي الوقت المناسب، بصورة مفهومة ومفيدة.

وفيما يلي عرض لطبيعة وحدود كل فرض منها:

أ- فرض القياس المحاسبي لأثر العمليات المالية للوحدة المحاسبية المستمرة لفترة معينة.

القياس *Measurement* مقصود هنا بمعناه الواسع، بحيث يشكل عمليات الحصر للحقائق والوقائع المرتبطة بمجال المحاسبة وتبويب أثرها بعد تحديده وتلخيصه.

وأدوات التعبير عن القياس تتم في مجال المحاسبة في صورة وحدات نقدية *Monetary unit* أي النقود هي أداة التعبير عن القياس المحاسبي.

وقد عرف *Kohler* القياس في مجال المحاسبة بأنه:

The assignment of a system of ordinal or cardinal numbers to the results of a scheme of inquiry of observation in accord with logical or mathematical rules.

وقد احتل القياس الأهمية الأولى منذ بداية الاهتمام بالدراسة والممارسات المحاسبية، وبدون هذا القياس تفقد المحاسبة كثيرا من الأهمية المعلقة عليها.

وقد عبر *Kelvin* عن طبيعة القياس فيما يلي:

I often say that when you can measure what you are speaking about and express it in numbers; you know something about it, but when you cannot measure it, you're a knowledge is of a measure and unsatisfactory kind [(1)].

والتعبير عن القياس المحاسبي في شكل وحدات نقدية في شكل حسابي أو رياضي يجعل هذا القياس أكثر قبولا لدى المهتمين به.

والرياضيات تتسم بأنها أفضل لغة للمنهج العلمي، لأنها توفر لنتائجه الاتساق والاختزال كما تزود قدرته على التعميم بمدى لا نهائي من الإمكانيات وهي بذلك تحقق مثال البساطة المنشود في العلم وتهب فروضه الخصوبة والقدرة على توليد النتائج، ومن ثم فان الرياضيات أكثر ملاءمة وأشدها صلاحية في التعبير عن الفاعليات العلمية. ولا يعني ذلك بطبيعة الحال أن الرياضيات هي العلم الأدق لتصوير العالم، بل هي الأداة الأنسب للتعبير عن النتائج، بحيث تؤدي إلى أوسع التعميمات وأخصب الاستنتاجات [(٢)].

والقياس في المحاسبة يتناول أمورا قابلة للتحديد النهائي وأمورا أخرى تخضع للتقدير الشخصي للعناصر محل القياس، وبقدر نجاحهم في هذا المجال، بقدر ما تزيد قيمة الأرقام المحاسبية ومن ثم منفعتها النسبية لدى المستخدمين لها.

ويختص القياس المحاسبي بأثر العمليات المالية *Financial Transactions* والعملية المالية هي الصفة أو الحدث المالي الذي يرتب عادة حقاً أو التزاماً أو تغيراً في عناصر أي منهما أو كليهما، وذلك عندما تكون العمليات المالية مبوبة إلى مجموعات مقبولة من المحاسبين، وفقا للهدف من القياس، كلما ساعد ذلك في تتبع وتحديد أثرها بدقة، وتبويب هذه العمليات من منظور القياس المحاسبي إلى عمليات للإيرادات والمصروفات، وهذه المجموعة

---

1 - Kenneth S. Most, Accounting Theory, op. cit., p.239

٢- دكتور صلاح قنصوة، ص ٢٠٢.

هي المرتبطة بتحديد النتيجة وعمليات الأصول والالتزامات وهي المرتبطة عادة بتحديد المركز المالي.

والعمليات المالية يجب أن تكون مرتبطة بوحدة محاسبية *Accounting Entity* وإلا فقدت نتائج القياس معناها لعدم ارتباطها بتلك الوحدة، والوحدة المحاسبية يقصد بها عادة المنشأة *Enterprise* والمنشأة كما عرفها *Paton & Littleton* بأنها:

In general, an enterprise is any business undertaking with a single management [1]

كما أن الوحدة المحاسبية يمكن أن تتمثل في نشاط معين، أو برنامج خاص أو أكثر من وحدة فرعية داخل وحدة كبيرة أو المجتمع في دولة معينة.

ويوضح البعض طبيعة تطور الوحدة المحاسبية من خلال ثلاثة مداخل على النحو التالي [٢]:

أ- الملكية المشتركة أو الجماعية للمشروع *Propriety Approach*

ب- الشخصية المعنوية المستقلة للمشروع *Entity Concept*

ج- المشروع مجموعة من النشاط الاقتصادي الجماعي

Association Economic Activities

وقد تأثرت معادلة الميزانية حسب كل مرحلة منها على النحو التالي:

في ظل المدخل الأول: (الملكية المشتركة)

الأصول – الالتزامات = رأس المال (حقوق الملكية)

في ظل المدخل الثاني: (الشخصية المعنوية)

الأصول = الالتزامات (بما في ذلك حقوق الملكية)

1- W. A. Paton & A. C. Littleton. op. cit., p.241.

٢ - دكتور حلمي نمر، نظرية المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص ٣٢-٤٦

في ظل المدخل الثالث: (الوحدة نشاط اقتصادي اجتماعي)

مجموع المنافع الاقتصادية والاجتماعية = مجموع الموارد الاقتصادية والاجتماعية المتاحة.

والقياس المحاسبي يكون لوحدة قائمة مستمرة، ذلك لان الوحدة غير المستمرة أو الوحدة المتوقفة النشاط لا تحتاج إلى قياس محاسبي، والاستمرار *Golning Concern* هنا يعني أن المنشأة وجدت أصلا لتستمر والتصفية لا تمثل الاتجاه الطبيعي للأمور، وقد أثر هذا الافتراض المقابل للواقع على كثير من مضمون المبادئ المحاسبية.

ورغم هذا فإن الضرورات العملية ومنها التعرف على نتائج النشاط والمركز المالي، ومن ثم تحديد الضرائب وتوزيع الأرباح ودفع المكافآت والتخطيط ...الخ، قد تعذر معها الانتظار حتى ينتهي المشروع للتعرف وكان لابد من وقفة مرحلة مؤقتة أخذين في الاعتبار استمرار نشاط المشروع.

وقد رؤى "أن هذا التوقف في محطات كل سنة مرة أمر مقبول يتمشى وطبيعة السنوية في كل من الموازنة العامة وبعض الضرائب على الدخل كما أنها وحدة زمن لها مضمون خاص، حيث يقاس عمر المنشأة بالسنوات".

ومن هنا ظهر ما سمي بالفترة المالية أو الفترة المحاسبية *Accounting Period* وهي عادة اثنا عشر شهرا، ولا يشترط أن تكون مطابقة للسنة الميلادية أو الهجرية أو غيرها.

ولما كان التوقف في الطريق أثناء الرحلة يكون عادة للتزود بالوقود أو بالغذاء، أو الراحة، فإن التوقف في نهاية كل سنة مالية يكون للتعرف على آثار ما حدث من نشاط خلال تلك السنة، ثم ما هو الموقف بعده، وما يمكن توقعه مستقبلا؟

والخلاصة فيما تقدم أن القياس في المحاسبة هو نشاط يومي لتحديد أثر الأحداث المالية لوحدة محاسبية مستمرة النشاط، والتعرف على هذا الأثر عادة كل

سنة مالية، أو كلما احتاج الأمر لذلك، وهو قياس تقريبي لن يكون نهائيا إلا مع تصفية الوحدة محل القياس، وتستخدم وحدة النقد كأداة للتعبير في شكل وحدات عددية.

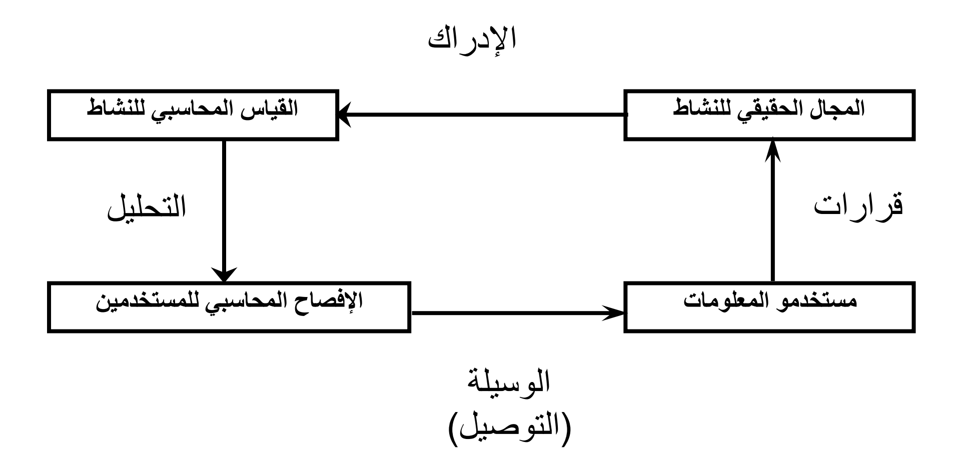
ورغم صدور معيار من مجلس معايير المحاسبة الدولية *IFRS* عن القياس بالقيمة العادلة إلا أنه من الصعب القول بأن الإطار المفاهيمي المشترك سيأخذ بذلك خاصة للأصول الثابتة والأصول المعنوية مما قد يعطي للتكلفة التاريخية استخداماً أطول كأساس للقياس المحاسبي.

(ب) فرض التوصيل للمعلومات المحاسبية للمستخدمين بالكمية والنوعية وفي وقتها بصورة واضحة

في عام ١٩٦٦ أوضحت الجمعية الأمريكية للمحاسبة أن توليد المعلومات المحاسبية يعتبر جزءا من وظيفة نظام المعلومات المحاسبي غير أن المظهر الأساسي لهذه الوظيفة يتمثل في عملية الاتصال التي تنطوي على توزيع المعلومات المحاسبية وتفسير متخذي القرارات لمحتوياتها [١].

ولذا كان الاتصال وما يرتبط به من موضوعات يحظى بعناية خاصة من علماء السلوك الإنساني، والسلوك التنظيمي، فانه يتعين على المحاسب الاستفادة من النتائج التي أمكنهم التوصل إليها في هذا المجال وتأكيد لذلك أوضح الشكل التالي [٢]:

1 - A Statement Of Basic Accounting Theory, American Accounting Association, Evanston, Illinois, 1966,p.15.
2 - Norton M. Bedford, the Extensons In Accounting, Disclosure, op, cit., p243.



ومن الشكل المتقدم تظهر أهمية التوصيل كوسيلة أساسية لنقل المعلومات إلى مستخدميها.

وبناء على ذلك يمكن تعريف الاتصال في مجال المحاسبة انه:

" نقل المعلومات من سجلات وقوائم ومناخ العمل في المنظمة، بصورة دقيقة إلى من يحتاج إليها، وبالشكل الذي يسهل به التعرف على مضمون هذه المعلومات وتكوين فكرة شاملة ورأي واضح عن نشاط المنظمة في الماضي والحاضر والمستقبل ".

ومن خلال هذا التعريف للاتصال في مجال المحاسبة يتبين أن قدرة الشخص "المحاسب" على الاتصال يعتبر عاملا ضروريا لنجاحه في عمله حيث يكون أكثر فاعلية في التأثير على دوافع الآخرين. وللوصول إلى ذلك عليه تبادل الآراء، والاهتمام بردود الأفعال لدى العاملين عن نظم الرقابة المعمول بها في المنظمة[1] والاتصال بهذا الوصف أسلوب أساسي في التأثير على السلوك فهو يدمج العمليات النفسية (كالإدراك والتعليم والدافعية) مع اللغة لتحقيق ذلك التأثير.

1 - Keith Davis, op. cit., p. 244.

المشاكل السلوكية التي تواجه الاتصال المحاسبي:

الاتصال المحاسبي يهدف بصفة أساسية إلى نقل المعلومات والحقائق والمعارف إلى كل من هم في حاجة إليها وبالشكل الذي يزيل أو يقلل إلى حد كبير من مقدار عدم التأكد عند اتخاذ أي قرار.

ولتحقيق الهدف من الاتصال المحاسبي يرى *Baladouni* أن المحاسب يواجه في هذا الصدد ثلاث مشكلات رئيسية هي [١]

- مشكلة اختيار الأحداث المطلوب توصيلها.
- مشكلة تقييم وفحص هذه الأحداث.
- مشكلة إعداد القوائم المتعلقة بهذه الأحداث.

وبناءً على ذلك، يمكن القول بان الاتصال المحاسبي يواجه بالمشكلات التالية:

- مشكلة (كمية المعلومات) الواجب تقديمها.
- مشكلة (قيمة المعلومات) الواجب تقديمها.
- مشكلة (قابلية التقارير المحاسبية للقراءة والفهم).

وفيما يلي إلقاء الضوء على أهم النتائج المرتبطة بالمشاكل السابقة:

١- مشكلة كمية المعلومات الواجب تقديمها:

إن كمية المعلومات يجب أن تتناسب مع درجة الإقلال من عدم التأكد، أو بمعنى آخر كمية المعلومات يجب أن تتحدد على ضوء تجنب الآثار غير المتوقعة للأحداث المطلوب معلومات عنها.

وعلى ذلك فإنه كلما زاد مقدار التأكد كلما زادت أهمية اختيار كمية المعلومات من بين البدائل المتاحة، وإذا كانت التقارير المحاسبية معروف محتواها من

---

1. Vage Baladun, op. cit., p.245.

المعلومات قبل إعدادها، فإن مستخدم هذه التقارير لن يستفيد منها ولن تضيف جديدا إلى معلوماته.

وقد أورد البعض الحقيقتين التاليتين [١]:

- إن كمية المعلومات تزداد عندما تكون الاختبارات المتاحة محدودة واحتمالات الاختيار من بينها مساوية أو قريبة منها.
- يجب أن تكون كمية المعلومات المقدمة إلى متخذي القرارات في حالة رغبته في اختيار بديل من بين ٥٠أكبر من حالة رغبته في اختيار بديل من بين ٢٥فقط.، وقد اعتمدت هذه النتيجة على النماذج الرياضية في قياس كمية المعلومات على ضوء نظرية الاحتمالات.

وفي هذا الصدد يجب أن يراعى المحاسب في كمية المعلومات التي تقدم أن تكون من النوع الذي يفيد كل المستخدمين وليس فئة منهم، فمن المعروف أن كمية المعلومات التي تحتاجها الإدارة تختلف عن تلك التي يحتاج المستثمرون وتختلف عن تلك التي يهتم بها المستهلكون وقد أكدت ذلك الدراسة التي قام بها *Simon* عن القرار والبيانات المحاسبية المستمدة من إدارة الحسابات [٢].

وخلاصة هذه المشكلة أنه كلما راعى المحاسب الدقة في اختيار كمية المعلومات التي تقدم إلى المستخدمين من خلال تقريره كلما ساعد ذلك في ترشيد القرارات لدى هؤلاء المستخدمين خصوصا وان هناك حقيقة سلوكية هامة في هذا المجال تؤكد أن متخذ القرار كإنسان ليس منطقيا بطبعه، بل هو إنسان يتمتع بقدر محدود من المعرفة والقدرة [٣]

1- Norton M. Bedford and Mohamed Onsi, Measuring The Value of Information An Information They Approach Accounting and its Behavioural Implications, op, cit., p. 592

2 - John, I. Pfiiner & Frank p. Sherwood, op. cit., p.45

3 - Herbet A. Simon, "A Behavioral Medol of rational Choice of Man" John Wiley & Sons. Inc., 1957, p. 241

٢- مشكلة قيمة المعلومات الواجب تقديمها:

إن قيمة المعلومات تشير إلى مدى الفاعلية والاستفادة التي تتمتع بها هذه المعلومات وعلى ذلك لكي تصبح للمعلومات قيمة، يجب أن تنتج لدى مستخدمها السلوك المرغوب.

ويرى البعض في هذا الصدد أن قيمة المعلومات يجب أن تقاس بمقارنة السلوك الناتج أو القرارات الصادرة من متخذيها قبل حصولهم على المعلومات ثم بعد حصولهم عليها [١].

وقد اقترح *Ackoff* ثلاثة مقومات التي بها يمكن للمعلومات المحاسبية أن تكون ذات قيمة لدى لمتخذي القرارات، وهي:

أ. أن يكون الاتصال معلما، يقل من احتمالات الاختيار لدى الفرد ويرشد قراراته، وبالتالي يحد من مقدار عدم التأكد.

ب. أن تتميز المعلومات بالبنائية، وذلك بتحديد الاختيار الرئيسي من بين الاختيارات المتاحة.

ج. أن تتميز المعلومات بالدافعية، وذلك إذا كان لها تأثير على تغير السلوك الناتج من الفرد.

ويلاحظ في هذا الصدد انه إذا كانت كمية المعلومات المطلوب تقديمها تختلف وفقا لمستخدمي هذه المعلومات، فإن قيمة المعلومات هي الأخرى تختلف من فئات المستخدمين، بل ومن فرد لآخر، وعلى ذلك فإن قيمة المعلومات يجب أن تقاس بمدى فاعليتها وفائدتها لكل مستخدم أو لكل فئة على حده.

كما يلاحظ أن النوعية في توصيل المعلومات المحاسبية تؤثر على قيمتها وفي هذا الصدد يجب مراعاة الآتي [٢]:

---

1 - Norton M. Bedford, and Mohammed Onsi, op. cit., p. 295

2 - Herbert A. Simon, "A Behavioral Model of rational Choice of Man" John Wiley & Sons, Inc., 1975, p. 241

أ- إنه في نفس البيئة، فإن مقدار محددا من المعلومات يكون ذو استخدام متعدد ومتسع إذا كانت له علاقة بأكثر من قرار واحد.

ب- إن مقدار محددا من المعلومات يكون ذا استخدام متعدد ومتسع إذا كانت له استخدامات في أكثر من بيئة.

وبناء على ما تقدم فإن على المحاسب مراعاة النتائج السابقة بالشكل الذي يعطي محتويات تقاريره الأهمية والفعالية التي تفتقدها في الصور الحالية.

٣- مشكلة قابلية التقارير المحاسبية للقراءة والفهم:

إن الهدف الأساسي من تطوير التقارير السنوية المحاسبية هو أن تصبح أكثر قابلية للقراءة والفهم، ولا شك أن التقارير السنوية قد تطورت محتوياتها من خلال هذا الهدف واستمرار التطوير في هذا الشأن هو أمر ضروري لتطوير المهنة وزيادة فاعليتها.

وقد قامت *Paghalian* بدراسة تطبيقية لـ ٢٥ تقريراً منشورا لبعض الشركات الأمريكية خلال ١٣ عاما (١٩٤٨-١٩٦١) واستعانت في دراستها بمعادلة وجدول كما أخذت في العينة المختارة لقراءة البيانات في بعض

الموظفين والمساهمين، وأظهرت الدراسة أنه في معظم الشركات الأمريكية أن معدل الاستفادة الإنسانية من التقارير في عام ١٩٦١ زاد عنه في عام ١٩٤٨، في الوقت الذي انخفضت فيه المعدل في بعض الشركات، وقد أرجعت الدراسة السبب في منتجي ومستخدمي المعلومات في هذه الشركات.

وقد اهتمت الهيئات العلمية في الخارج بهذه المشكلة وأجرى استقصاء في أمريكا بخصوص التعبيرات المستخدمة في تقارير مراقبي الحسابات والتقارير المالية الأخرى أتضح منه أن نسبة كبيرة رأت انه من الصعب عليها فهم التعبيرات والمعلومات التي تأتي في تقرير مراقب الحسابات.

المرحلة (٥): لتحقيق فرض القياس وتطويره يمكن اشتقاق مجموعة من المبادئ المحاسبية *Accounting Principles* ويعرف *Kohler* المبدأ في مجال

المحاسبة بأنه اقتراح مؤكد قابل للتطبيق في مجال معين، وحائز على القبول بين أعضاء المهنة، ومشتق من الملاحظة أو الخبرة، ويعتبر مرشدا في مجال الاختيار بين البدائل التي تحقق الغرض المستهدف من النشاط [١].

أما المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين *AICPA* فقد عرف المبدأ بأنه قانون عام أو قاعدة عامة تستخدم كمرشد للعمل، وهو ارض صلبة أو أساس للسلوك أو التطبيق العملي [٢].

ويمكن تعريف المبدأ من جانبنا بأنه "حقيقة أساسية تعبر عن ظاهرة معينة أو تعبر عن علاقات بين مجموعة من الظواهر في مجال المحاسبة، وهو ليس مطلقا ولكنه يعبر عما هو عليه أو عما يجب أن يكون عليه التنفيذ".

المبادئ المحاسبية

مجموعة المبادئ المحاسبية التي يمكن أن ترتبط ارتباطا خاصا بفرض القياس يمكن أن تتمثل فيما يلي:

١- مبدأ التحقق *Realization Principle*

٢- مبدأ المقابلة *Matching Principle*

٣- مبدأ التحفظ *Conservatism Principle*

٤- مبدأ الموضوعية *Objectivity Principle*

٥- مبدأ الأهمية النسبية *Materiality Principle*

أما مجموعة المبادئ المحاسبية المرتبطة بفرض التوصيل:

كما يتضح من هيكل الإطار المقترح لنظرية المحاسبة، إمكانية اشتقاق خمسة مبادئ رئيسية مرتبطة بهذا الفرض حتى يتحقق الهدف منه وهي:

- مبدأ الملاءمة (المناسبة للاستخدام المتوقع) *Relvance Principle*

---

1 - Eric L. Kohler, op. cit., p. 334

2) Report N. Anthony, Management Accounting, Richard D. Irwin, 1970, p. 27

- مبدأ الإفصاح *Disclosure Principles*
- مبدأ الإنصاف *Fairness Principle*
- مبدأ السببية *Reasonability Principle*
- مبدأ القابلية للفهم *Understandability*

وفيما يلي عرض مختصر لطبيعة كل مبدأ منها.

١- مبدأ التحقق

Realization Principle

(الاعتراف والقياس)

الطبيعة والمضمون:

من بين أهداف القياس المحاسبي، تحديد أثر العمليات المالية التي حدثت خلال فترة معينة في صورة نتيجة تعبر عن أرباح أو خسائر، ويستلزم ذلك الأمر تحديد مجموعة من الإيرادات ومجموعة المصروفات التي حدثت خلال نفس الفترة.

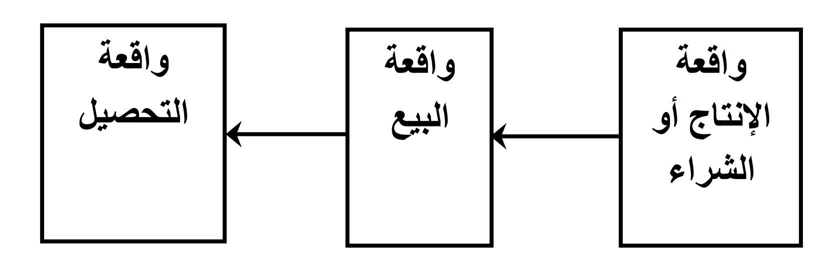
وعند تحديد مجموعة الإيرادات، ظهر تساؤل أساسي، في هذا الشأن مؤداه: **متى يعتبر الإيراد متحققا؟** ومن ثم إمكانية إثباته في سجلات الوحدة المحاسبية؟ ذلك لأن ظاهرة البيع بالآجل التي ظهرت بعد الثورة الصناعية بصورة كبيرة أدت إلى وجود فاصل زمني بين تاريخ الإنتاج وتاريخ البيع وتاريخ التحصيل.

وعن أهمية هذا الجانب من عمل المحاسبين يوضح البعض:

The measurement and timing of revenue are interesting problems of accounting theory (1)

وكان على المحاسبين اختيار بديل مما يلي عند تحديد الإيرادات:

1 - Eldon S. Hendriksen, op. cit., p. 176



وقد وجدوا في معظم الأحوال أن الواقعة التي يمكن اعتبار الإيرادات متحقق عندها وينبغي تسجيلها هي واقعة البيع.

ومع ذلك وجد المحاسبون انه في حالات أخرى – كاستثناء من الأصل – يناسبها أساس الإنتاج أو أساس التحصيل النقدي، أو أساس الاستحواذ.

وعلى ذلك يمكن القول بأن هناك أربعة أسس لاعتبار الإيرادات متحققا هي:

- أساس الإنتاج *Product Basis*
- أساس البيع *Sales Basis*
- الأساس النقدي *Cash Basis*
- أساس الاستحواذ *Holding Basis*

وبصفة عامة في المنشآت التجارية والصناعية والخدمية يعتبر أساس البيع هو الأصل في تحديد تحقيق الإيراد، ذلك لارتباطه بانتقال الملكية للسلعة، أو الاستحواذ على الخدمة، ويجد له سندا في تحرير عقود البيع، ولذلك كان قبول واستمرار هذا الأساس حتى اليوم من جانب المحاسبين.

ومع ذلك ظهر في المنشآت التي تمارس أنشطة طويلة الأجل كشركات المقاولات حيث الخدمة أو الإنتاج لا يتم انتقالها إلا بعد فترة تزيد في معظم الأحيان عن السنة المالية، والانتظار حتى البيع يجعل النتائج المحاسبية غير معبرة تعبيرا صحيحا عن واقع الأمور، حيث تختص السنوات الأولى بالمصروفات دون الإيرادات والسنة الأخيرة بإيرادات العملية التي استغرق إنتاجها وقتا امتد إلى عدد من السنوات السابقة.

ومع هذه الحالة وغيرها من الحالات المشابهة وجد المحاسبون انه من الأفضل إتباع أساس الإنتاج عند تحديد الإيرادات.

وفي حالات أخرى مثل حالات البيع بالنقد أو منشآت المهن الحرة وجد أن بيع الخدمة قد يسبق أو يلي دفع المقابل، كما أن عملية دفع المقابل قد تمتد إلى اجل طويل وقد لا تدفع، وفي مثل هذه الحالات تبين أن تطبيق أساس البيع لن يعطي نتائج مقبولة، لذا فإن تطبيق الأساس النقدي وجد مجالات للتطبيق في مثل هذه المنشآت خاصة عند تحديد الإيرادات.

أما أساس الاستحواذ فقد أوضح البعض انه من الواجب ومن المقبول ضرورة حساب الإيرادات المرتبطة بالاستحواذ على الأصول قبل التصرف فيها وحساب مكاسب الحيازة *Holding Gains* ثم تبويبها إلى أرباح حيازة متحققة وأرباح حيازة غير متحققة، ولنا عودة إلى هذا الموضوع مرة أخرى.

وقد أوضح البيان رقم (٤) الصادر عن *A.P.B.* طبيعة هذا المبدأ فيما يلي:

Revenue is generally recognized when both of the following conditions are met:

1. *The earning process is complete or virtually complete*

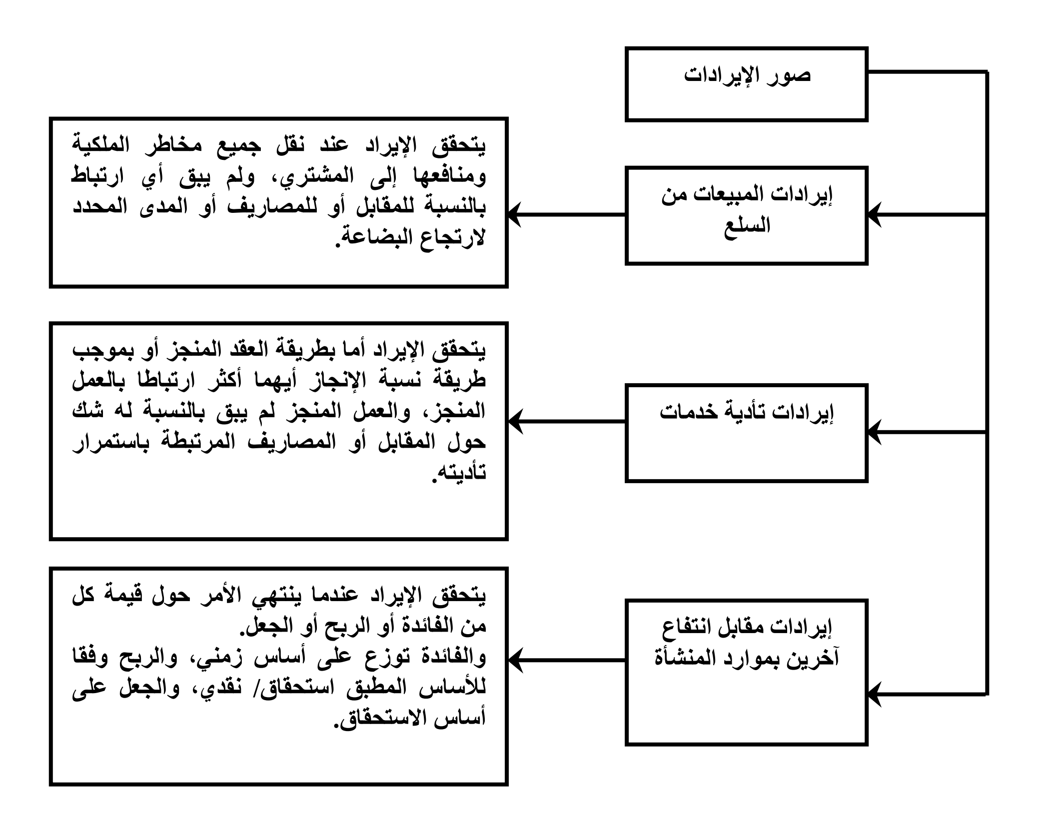
and

2. *An Exchange has take place.*

وبعدما تقدم يمكن توضيح مضمون هذا المبدأ فيما يلي:

"يقصد بمبدأ التحقق تحديد النقطة أو التاريخ أو الحدث الذي عنده يمكن اعتبار الإيراد متحققا قابلاً للتسجيل في السجلات المحاسبية، من بين البدائل المتاحة لذلك".

وقد اهتم المعيار الثامن عشر الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* بتوضيح طبيعة هذا المبدأ على النحو التالي:



في جميع الأحوال على الشركة أن توضح الأسباب والظروف التي تأجل فيها الاعتراف بالإيراد.

وعن طبيعة هذا المبدأ في المعاملات الإسلامية نجد أن البيع ضرورة لتحقيق الربح لا لحدوثه[1]؛ والربح يتولد ولو لم تتم عملية البيع؛ والربح التقديري يجب أخذه في الحسبان كالربح الحقيقي، ومن هنا لا يصح أن يقال إن الربح ينشأ عند وقوع عملية البيع أو عندما تتم عملية البيع إذا فهمناه على انه نماء، بل يقال أن عملية البيع تظهر حقيقته فقط والعبرة عند التقويم بحدوث الربح لا بظهوره، وإن كان الإسلام منع أن يكون الغرر مبيعا مثل بيع الثمرة قبل بدء صلاحها، بمعنى

١- د. شوقي إسماعيل شحاتة، نظرية المحاسبة المالية، من منظور إسلامي، الزهراء للإعلام العربي، القاهرة، ١٩٨٧، ص١٤٢.

أن تحقق الإيراد بالبيع في الفقه الإسلامي ضرورة لإمكان توزيع الأرباح واقتسامها بين الشركاء في المشروع وليس ضرورة لقياسه وتولده.

مظاهر التطبيق:

ومن مظاهر تطبيق هذا المبدأ في الممارسة المحاسبية ما يلي:

١- عدم تسجيل البضاعة المتفق على بيعها كمبيعات ما لم تتم عملية البيع الفعلي بموجب اتفاق دونما اهتمام بتسليم البضاعة من عدمه.

٢- عدم تسجيل البضاعة المنتجة أو المشتراه ومازالت بدون بيع بسعر السوق عند تقييمها طالما لم يتم بيعها، (على افتراض أن سعر السوق أعلى).

٣- إمكان اعتبار الربح متحققا في شركات المقاولات عن الجزء الذي تم إنجازه من العملية دون الانتظار لحين إتمام العملية بالكامل.

٤- تغليب الأساس النقدي في تحقق الإيرادات في المهن الحرة على اعتبار أن التحصيل الفعلي هو الحدث الذي يمكن أخذه في الاعتبار.

٥- إمكان تسجيل الربح المتولد في الفكر الإسلامي حتى لو لم تتم عملية البيع الفعلي، بشرط إلا يكون غررا، والتحفظ فقط عند بيعه.

مستقبل المبدأ:

عن مستقبل تطبيق المبدأ يمكن القول بأن هذا المبدأ هو من أقدم المبادئ المحاسبية تطبيقاً، ومع ذلك فان التطوير في الممارسة يسير باتجاه الاعتراف بالربح المتولد وأخذه في الحسبان أخذا بوجهة النظر الإسلامية في هذا الشأن، وكثير من الدراسات الحديثة تنادي بالأخذ بالربح المتولد مما يشير إلى إمكانية تحول المحاسبين مستقبلاً من أساس البيع إلى أساس الإنتاج، والصعوبة في هذا الاتجاه – في رأيي – هي في عدم وجود أساليب كافية لقياس الربح المتولد بالإنتاج حتى الآن.

وفي هذا المجال يهتم كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية بتطوير معيار الاعتراف بالإيراد وتركز هذه الهيئات حالياً على مدخل المتغيرات التي تحدث على قيم الأصول والالتزامات أكثر من الاعتماد على تحقق أو عدم تحقق الإيراد للاعتراف به.

٢- مبدأ المقابلة

Matching Principle

الطبيعة والمضمون:

بعد تحديد كل من الإيرادات والمصروفات التي يمكن ربطها بنشاط فترة معينة يستلزم الأمر ضرورة إجراء مقابلة بين الإيرادات والمصروفات لتحديد النتيجة من ربح أو خسارة.

وعند تحديد المصروفات يظهر تساؤل أساسي هو: هل كل المصروفات التي حدثت خلال الفترة يجب أخذها في الحسبان، عند تحديد نتيجة النشاط؟

وللإجابة على ذلك يتعين هنا التفرقة بين المصروفات المرتبطة بحجم النشاط وتلك المرتبطة بالزمن، وتلك المرتبطة بتكوين أو إضافة أصول.

والمصروفات الواجب تحديدها وربطها بسنة القياس هي تلك التي ترتبط بحجم النشاط الذي تم بيعه أو إنتاجه وكذا المصروفات الزمنية الثابتة المرتبطة بمدة القياس، دون المصروفات التي تتعلق بإضافة إلى الأصول ولذلك ظهرت ضرورة التفرقة بين صور المصروفات التالية:

١- المصروفات الإيرادية *Revenue Expenses*

٢- المصروفات الإيرادية المؤجلة *Effered Expenses*

٣- المصروفات الرأسمالية *Capital Expenses*

ومن الملاحظ انه عند إجراء المقابلة وجد المحاسبون انه بالإمكان تحقيقها بشكل أكثر دقة وموضوعية عند تطبيق أساس الاستحقاق *Accrual Basis* هو المطبق في معظم الشركات، قد يطبق الأساس النقدي *Cash Basis* في المنشآت المهنية الصغيرة، أو قد تستخدم الأساس النقدي المعدل *Modified Cash Basis* لما يحققه لها من واقعية أكثر من أساس الاستحقاق.

وقد جرت عادة المحاسبين على إجراء مثل هذه المقابلة من خلال حسابات النتيجة، أو قائمة الدخل في نهاية كل سنة مالية أو عند الحاجة إليها.

وقد تطور هذا المبدأ في تطبيقاته فلم تكن هناك حاجة إليه عندما كان يتم التعرف على النتيجة من خلال الميزانية ومقارنة رأس المال آخر الفترة بأولها، وأصبح من المقبول والمطلوب تطبيق المقابلة مرحليا تبعا للنشاط بمعنى تقسيم النشاط إلى رئيسي وفرعي وعارض، وإجراء المقابلة على ثلاث مراحل تبعا لذلك بحيث تشمل المرحلة الأولى المقابلة بين إيرادات ومصروفات النشاط الرئيسي، ثم تتضمن المرحلة الثانية مقابلة بين ناتج المرحلة السابقة وبين الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالنشاط الفرعي، وفي المرحلة الأخيرة تتم المقابلة بين ناتج المرحلة الثانية وكل من الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالنشاط العارض أو العرضي.

وقد كان ذلك سببا في إعداد حساب مستقل للمتاجرة (في المنشآت التجارية) ليعبر عن المرحلة الأولى وحساب آخر للأرباح والخسائر ليشمل المرحلتين الثانية والثالثة.

واني أرى في هذا الصدد أن تصوير حساب واحد يتضمن نتيجة النشاط يعتبر مطلبا تفتضيه طبيعة مبدأ المقابلة والحاجة إلى التعرف على هذه النتيجة بصورة أكثر فهما ووضوحا لكثير من مستخدمي هذه النتيجة؟ بدلا من تصوير حساب للمتاجرة وآخر للأرباح والخسائر.

ولا يعني ذلك عدم التفرقة بين المراحل الثلاثة السابقة بل أن الأمر يستلزم دائما ضرورة إظهار نتيجة كل مرحلة منها على حدة ولكن ليس بالضرورة في

حساب مستقل، ويمكن أن يطلق على هذا الحساب نتيجة النشاط عن الفترة من .... إلى ....

وقد أوضحت جمعية المحاسبة الأمريكية *A.A.A.* مضمون هذا المبدأ فيما يلي:

Matching us the process of reporting expenses on the basis of a Cause – and – Effect relationship with reported revenues [(1)].

بمعنى أن "المقابلة بين الإيرادات والمصروفات نشاط دوري يقوم به المحاسب لتحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة، ويشترط في تلك المقابلة التجانس وارتباطها بمدة معينة وبنشاط محدد، وإلا فقدت الأهمية المعلقة عليها فكما لا يمكن قبول نتيجة مقابلة بين الفريق الأول لكرة القدم في أحد الأندية وبين فريق نادي آخر تحت سن ٢١ سنة لعدم التجانس في المقابلة هنا لزم التجانس أيضا في المقابلة المحاسبية".

وتتحدد طبيعة المقابلة وعناصرها طبقا لمفهوم الربح المطبق في الدولة.

وفي هذا المجال نجد دولا تطبق مفهوم الربح الشامل وتدخل المكاسب الرأسمالية والخسائر الرأسمالية في الحسبان عند المقابلة كما هو الحال في فرنسا ومصر.

وهناك دول أخرى تأخذ بمفهوم الربح العادي بحيث لا تدخل المكاسب الرأسمالية والخسائر الرأسمالية في المقابلة بغرض تحديد نتيجة النشاط ومن ذلك إنجلترا والأردن.

وقد تأثرت المحاسبة في ذلك بتشريعات الضرائب المطبقة، فعندما يأخذ المشروع الضريبي بمفهوم معين منهما نجد أن التطبيقات المحاسبية تسير في نفس الاتجاه كما هو الحال في مصر.

1 - Eldon S.Hendrikson, op. cit., p. 193

مظاهر التطبيق:

من مظاهر تطبيق هذا المبدأ ما يلي:

١- ظهور حسابات النتيجة لتحديد نتيجة النشاط مهما كانت مسمياته.

٢- ظهور أرباح وخسائر إعادة التقييم معا عند المقابلة لتحديد النتائج عند انضمام أو انفصال شريك في شركات الأشخاص.

٣- استحداث حساب مستقل أو مرحلة مستقلة لمعاملات الشركة مع الشركاء في شركات الأشخاص وهو حساب توزيع الأرباح والخسائر لتحقيق المقابلة والتجانس المستهدف.

٤- ظهور المكاسب الرأسمالية والخسائر الرأسمالية في مرحلة واحدة في حسابات النتيجة عند تطبيق مفهوم الربح الشامل وعدم إدراجها عند تطبيق مفهوم الربح العادي.

٥- ظهور التعويضات والغرامات والإعانات والتبرعات المدفوعة أو المحصلة في مرحلة واحدة من حسابات النتيجة.

٦- ضرورة إجراء تسويات جردية في نهاية كل سنة مالية لتحديد ما يخص السنة من إيرادات أو مصروفات بغض النظر عن واقعتي القبض والصرف لتطبيق أساس الاستحقاق.

٧- إجراء عمليات تجميع للنفقات مبوبة إلى مصادرها الرئيسية والفرعية والعارضة.

٨- تحليل مصادر الربح إلى النشاط الأصلي (مجمل الربح أو الخسارة) والنشاط التابع (صافي الربح أو الخسارة) أي المقابلة المرحلية.

وعلى الرغم من التعارف على هذا المبدأ وتطبيقه إلا أن هناك اختلافات في وجهات النظر عند تطبيق بعض العناصر، من ذلك:

أ- هل تدخل مصاريف البيع والتوزيع ضمن المرحلة الأولى للمقابلة لإظهار مجمل الربح أو الخسارة أم تبقى لتدرج في المرحلة الثانية لتحديد صافي الربح أو الخسارة؟

ب- فوائد تمويل شراء الأصول الثابتة هل تعد تكاليف تدرج في المرحلة الثانية من المقابلة أم تدرج ضمن تكلفة الأصل ولا تدخل ضمن المقابلة؟

ت- الإهلاك الذي يخص الأصول المستهلكة دفتريا وما زالت تستخدم في الإنتاج، هل يلزم حساب إهلاك لها ويدرج ضمن التكاليف أم لا يلزم ذلك؟

ث- تناقص قيم الأصول المعنوية وخاصة الشهرة هل يعد من التكاليف ويدخل ضمن المقابلة أم لا يعد كذلك؟

ج- الضرائب والزكاة هل تعتبران من التكاليف الواجب إدخالها في المقابلة أم لا تدخل ضمنها باعتبارها توزيعا للربح، وخاصة في شركات الأشخاص؟

وعن تطبيق هذا المبدأ في الفقه الإسلامي فانه عادة ما يميز بين ثلاث صور للنماء تتحدد في ضوئها طبيعة المقابلة المحاسبية كما يلي:

أ. الربح:

يمثل الزيادة في قيمة السلعة أو الخدمة عن تكلفتها بغرض التجارة، فالربح يتحدد بالقيمة التبادلية لعروض التجارة.

ب. الغلة:

وهو ما يتجدد من عروض التجارة دون جهد، مثل ثمر النخل من النخل أو صوف الغنم من الغنم أو ارتفاع عروض التجارة دون جهد أي الفرق بين سعر الشراء وسعر الاستبدال لعروض التجارة.

ج. الفائدة:

تمثل الزيادة في الأصول الثابتة، وهي تقابل المكاسب الرأسمالية *Capital Gains* وقد تكون الفائدة محققة (مباشرة) وذلك عند بيع الأصل الثابت بأكثر من قيمته الدفترية، وقد تكون غير محققة (غير مباشرة) مثل الزيادة في إعادة تقييم الأصول الثابتة، ويلاحظ أن تعبير الفائدة هنا لدى فقهاء المسلمين يختلف عن تعبير الفائدة في اللغة المعاصرة، وهي أصلها فوائد من (فوائظ) والأخيرة محرمة شرعا في حالات الربا.

ووفقا لهذا التقسيم لمصادر النماء يمكن إعداد المقابلة على ثلاث مراحل لتحديد قيمة كل عنصر منها حيث يمكن أن يعد المحاسب ما يلي:

- حساب للربح يظهر فيه نتيجة المقابلة بين الإيرادات، والمبيعات وتكلفتها مع إدخال أثر التغير في المخزون.
- حساب للغلة يظهر فيه نتيجة المقابلة بين فرق قيمة البضاعة التي لم تبع حتى آخر العام وفرق قيمة المشتريات بالإضافة إلى مصروفات الغلة وإيرادات الأوراق المالية والعقارات المبنية.
- حساب الفائدة، يظهر به المصاريف العرضية، وفروق بيع الأصول الثابتة وفروق أسعار عروض نقدية.

ويمكن تجميع ناتج هذه الحسابات الثلاثة في حساب واحد للنماء يتحمل بالمصروفات العمومية أي أن قيمة النماء تتمثل في:

[(الربح + الغلة + الفائدة) - (المصروفات العامة)]

ولعل هذا الاجتهاد من جانب فقهاء المسلمين منذ زمن بعيد نجد له صدى كبيرا في التطورات المحاسبية المعاصرة، ومن نافلة القول أن نذكر أن الزكاة تمثل عنصراً أساسياً من عناصر التكاليف الواجب إدخالها ضمن المقابلة مع الإيرادات.

مستقبل المبدأ:

ما زال الخلاف قائماً بين المجلسين في قبول أو رفض استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً *LIFO* حيث يمنع مجلس معايير المحاسبة الدولية استخدامها في تقييم المخزون بينما يرى المجلس الأمريكي أنها تحقق مقابلة أفضل بين الإيرادات والمصروفات فضلاً عن تحقيقها مزايا ضريبية للشركات.

وعن مستقبل هذا المبدأ يمكن القول بأن المنفعة تتحقق عندما تنتهي الاختلافات في الرأي بين المحاسبين بخصوص العناصر التي يجوز إدخالها في المقابلة بين الإيرادات والمصروفات وطبيعة مراحل المقابلة وإمكان تخصيص الإيرادات والتكاليف في كل مرحلة منها.

فما زال الطريق مفتوحاً أمام المحاسبين لتحسين تطبيق هذا المبدأ عن طريق تحديد أسس لتخصيص كل من الإيرادات والمصروفات زمنيا ثم وظيفيا وتطوير أساليبهم المطبقة في هذا الشأن، ويدخل في ذلك ضرورة التجانس من حيث القيم الحاضرة والقيم التاريخية محل المقابلة من إيرادات أو مصروفات.

وفي هذا المجال أرى انه يمكن إجراء مقابلة في تقرير خاص بين العناصر الفعلية للإيرادات والمصروفات، ثم بين العناصر التقديرية للإيرادات والمصروفات، وذلك للتعرف على أثر العناصر التقديرية على تحديد نتيجة النشاط، حيث لا تختلف العناصر الفعلية بين المحاسبين بينما قد تختلف العناصر التقديرية بين محاسب وآخر أو وحدة محاسبية وأخرى.

ومن نافلة القول أن نذكر أن كلاً من مجلس معاير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي يعملان على فصل الأنشطة التمويلية عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية لتحسين مبدأ المقابلة ودلالته.

٣- مبدأ التحفظ

Conservatism Principle

الطبيعة والمضمون:

تتسم قدرة الإنسان بالمحدودية تجاه التعرف على الأحداث المستقبلية وكل ما يمكنه عمله هو إجراء تقديرات وتوقعات في حدود افتراضات معينة قد تقع وقد لا تقع، وأمام المجهول في المستقبل ظهر في العرف العام ما يعرف باسم "الجانب الأحوط" *On the Safe Side* وفي المجال الهندسي "عامل الأمان" *Factor of Safety* [١]

ومع استمرار النشاط للوحدة المحاسبية في المستقبل، ومع التوقف المؤقت والضروري في نهاية كل سنة مالية، كان على المحاسبين تطبيق العرف العام السابق بأن يكونوا على الجانب الأحوط خاصة عند عمليات القياس، وذلك عن طريق عدم الإسراف في التفاؤل أو حتى إقراره، والأخذ بالقيم الأقل للأصول المملوكة وتكوين المخصصات اللازمة لمواجهة الخسائر أو الالتزامات مؤكدة الحدوث ويصعب تحديد قيمتها بدقة.

ومعنى ذلك: أن المخصصات والاحتياطيات ظهرت في المحاسبة كنتيجة لتطبيق مبدأ التحفظ، وهنا يمكن القول بأن الأحداث المستقبلية بعد التنبؤ بإمكانية حدوثها يمكن أن تكون:

أ- مؤكدة الحدوث بنسبة عالية.

ب- محتملة الحدوث بنسبة قليلة.

---

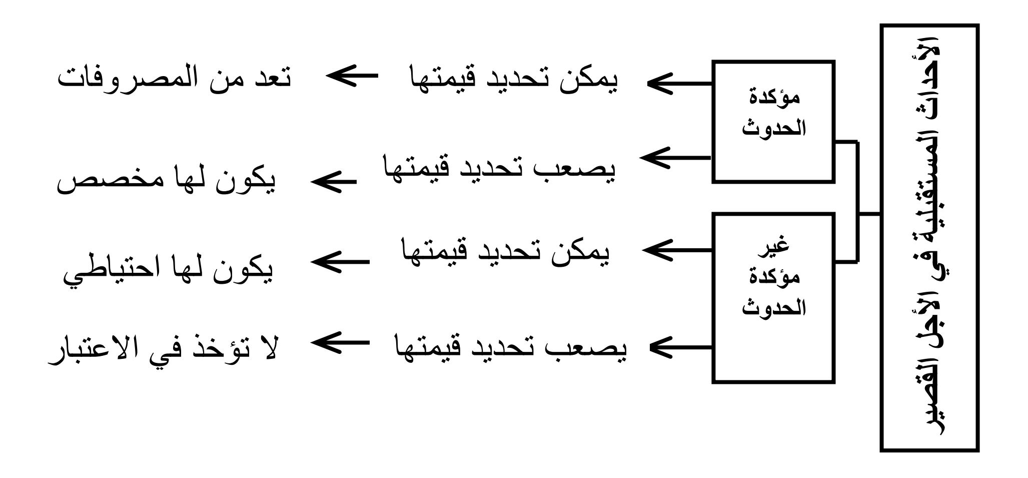
1 - Elson S. Hendriksen, op. cit., p. 193

ومن حيث إمكانية تحديد قيمتها نجد:

أ- أحداث يسهل تحديد قيمتها بنسبة كبيرة من الدقة.

ب- أحداث يصعب تحديد قيمتها بدقة.

وعلى ذلك يمكن القول إنه عند القياس المحاسبي تظهر الاحتمالات التالية:



ويرتبط هذا المبدأ بمفهوم المحافظة على رأس المال الذي يأخذ ثلاثة مفاهيم هي:

- رأس المال المحاسبي (المالي)
- رأس المال الحقيقي
- رأس المال المادي (الهندسي)

والمخصص *Provision* يمثل عبئا على الإيرادات لمقابلة التزامات أو خسائر مؤكدة الحدوث في المستقبل ويصعب تحديد قيمتها بدقة.

أما الاحتياطي *Reserve* فهو تجنيب لجزء من الأرباح لتدعيم المركز المالي للشركة أو للوفاء بالتزامات عن أحداث مستقبلية محتملة الحدوث، ويمكن تقديرها بشكل تقريبي مقبول.

وكنتيجة للأخذ بهذا المبدأ من جانب المحاسبين ظهرت أساليب تقييم المخزون السلعي وسياسات تسعير المواد المنصرفة وغيرها.

وقد أوضح *Gliman.S* في دراسته في عام ١٩٣٩، أن هذا المبدأ يجد سندا له ومنطقا في انه يمثل حماية للمساهمين عند أصحاب الحقوق الأخرى في التوزيعات، ومن ثم فهو يحافظ على حقوقهم وعلى رأس المال سليماً، ومن هنا يميل بعض الشراح إلى تفسير طبيعة هذا المبدأ من هذه الزاوية كما انه يحمي المديرين في مواجهة أصحاب رأس المال، وقد وصف المبدأ بأنه له تأثير إيجابي على علاقات العمل.

ولعل ظهور ما يسمى "بنظرية الوكالة" حديثا يقترب من هذا التفسير، ويجد جذورا له فيه، حتى أن *Gilman* أوضح:

One potential reason for the present general acceptance of the doctrine of conservatism resulted from the threefold relationship between businessman, banker and accountant [(1)]

هذا ومن نافلة القول أن نذكر أن الاتجاهات الحديثة في قياس أرباح الحيازة والربح المتولد بالإنتاج تمثل تطويرا للمضمون الأصلي له في اتجاه مسايرة التطورات المعاصرة، بحيث لا نتشدد في التشاؤم عند تطبيق هذا المبدأ، وإلا كان ذلك تحيزا في القياس المحاسبي غير مرغوب فيه، ونجاح تطبيق هذا المبدأ يكمن في مدى التحيز من عدمه.

ولعل ذلك ما جعل *Hendriksen* يرى أن مبدأ التحفظ هو أفضل الطرق الضعيفة لمعالجة عدم التأكد عند تحديد الدخل أو قيمة الأصول [(٢)].

ويمكن التعبير عن مضمون هذا المبدأ بما أورده مجلس معايير المحاسبة المالية بالولايات المتحدة في بيانه رقم [(٣)]:

1 - Scott Henderson & Graham Perison, op. cit., p. 54
2 - Kenneh S. Most. op. cit., p. 83
3 - Eldon S. Hendriksen, op. cit., p. 83

"Conservatism is a prudent reaction to uncertainty to try to ensure that uncertainties and risk inherent in business situations are adequately considered".

مظاهر التطبيق:

عن مظاهر تطبيق هذا المبدأ في المحاسبة يمكن عرض ما يلي:

١- تقييم المخزون السلعي بأقل الأسعار في آخر الفترة المالية (التكلفة أو السوق أيهما اقل).

٢- ظهور مخصصات هبوط قيم الأصول المتداولة كالأوراق المالية وأوراق القبض والمدينين.

٣- اختيار سياسة التسعير في إطار هذا المبدأ عند تسعير الخامات المنصرفة للإنتاج.

٤- ظهور الاحتياطات بكافة أنواعها في القوائم المالية.

مستقبل المبدأ:

عن مستقبل تطبيق هذا المبدأ نجد أن البعض يوجه إليه نقدا من منطلق أنه يخل بمبدأ المقابلة ويتعارض معه حيث انه يقلل من التجانس المفترض بين عناصر الإيرادات وبين عناصر المصروفات، ذلك لأنه في الوقت الذي يقوم

المحاسبون بتكوين مخصص للخصم المسموح به لا يقومون بتكوين مخصص لصالح المنشأة للخصم المكتسب، ومن ذلك أيضا عدم الاعتراف بالربح المتولد بالإنتاج أو الحيازة.

وعلى ذلك فإن هذا المبدأ يمكن أن يطرأ عليه تطوير في التطبيق بقدر التحول في أساليب التنبؤ وأساليب القياس للإيرادات غير المحققة.

وعند تطبيق هذا المبدأ في المعاملات الإسلامية نجد أن المخصصات تمثل عنصرا أساسيا من عناصر التكاليف الواجب إدخالها ضمن المقابلة مع الإيرادات المرتبطة بنفس الفترة.

والمحافظة على حقوق الغير تعني هنا انه يجب على التنظيم أن يكون قادرا على الوفاء بالتزاماته المستحقة دون التأثير على طاقته الإنتاجية، وهذا الأمر يتطلب[١] ما يلي:

- توافر الحجم الكافي من رأس المال العامل وسرعة دورانه.
- عدم استغراق الديون لصافي الأموال المستثمرة في المشروع.
- توافر الأصول النقدية اللازمة أو التي يمكن تحويلها إلى نقدية دون خسارة لسداد الالتزامات.

أما المحافظة على رأس مال أصحاب المشروع فإنها تستند إلى مفهوم ربح الوحدة الاقتصادية لا إلى مفهوم الربح الشامل أساسا لقياس الربح، ومن هنا يهتم بتحديد قيمة الربح القابل للتوزيع، بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الإيرادات بما في ذلك المخصصات والزكاة الاهتلاك.

وفي مجال تطوير الإطار المفاهيمي المشترك بين المجلسين يقول ويجانت وآخرون "من الممكن إلغاء مبدأ التحفظ بالكامل مما سيكون له أثره على تطبيق التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل عند تقييم المخزون."

٤- مبدأ الموضوعية

Objectivity Principles

الطبيعة والمضمون:

الموضوعية في المعنى العام لها مضمون نسبي وفي المحاسبة يقصد بها خلو القياس من التحيز *Free From Bias* وذلك عن طريق الإقلال من عنصر التقدير الشخصي بقدر الإمكان المستند إلى انطباعات شخصية قد تختلف عن الواقع، وفي مجال المحاسبة فسر قديما بضرورة وجود مستند لكل عملية مثبته في السجلات المحاسبية حتى يكون القياس موضوعيا، ومع التسليم بضرورة ذلك

١- دكتور شوقي إسماعيل شحاتة، مرجع سابق، ص ٢١٨.

إلا انه يمكن القول – في رأيي – بأنه ليس كل ما في المستندات يعبر عن الواقع، وليس كل ما وقع معبر عنه بمستندات.

ويوضح البعض انه ليس للموضوعية في مجال العلم دلالة واحدة بل تتخذ دلالات متعددة أهمها: الدلالة الاكسيولوجية (أي القيمية) والدلالة السيكولوجية، والدلالة الثقافية، والدلالة الابستمولوجية.

والأولى هي الأكثر ذيوعا وشهرة، وهي التي تعني تجردا ونزهة وتجنبا لكل حكم من أحكام القيمة ما دام رجل العلم لا يواجه إلا عالما مستقلا عن أرائه ورغباته ومصالحه، وعليه أن يفصل فيه بعيدا عما تمليه عليه تحيزاته الشخصية[١].

وكما هو معروف تستخدم المحاسبة وحدة النقد كأداة للتعبير عن القياس المحاسبي، وهنا نتساءل هل القيمة المعطاة للمتغيرات المالية وفقا لذلك تعبر عن الموضوعية في القياس؟ أو بمعنى آخر هل افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد يعتبر افتراضا موضوعيا؟

للرد على ذلك نجد انه في بداية ظهور المحاسبة وحتى وقت قريب كان افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد افتراض موضوعي والمستعرض لدستور مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر الصادر في أغسطس عام ١٩٥٨ يجد لذلك صدى واضحا في المادة الأولى منه حيث طلب المحاسبين باعتبار أن القوة الشرائية لوحدة النقد ثابته دواما، وقد عرف هذا الاتجاه بمدخل التكلفة التاريخية *Historical Cost Approach* ومع نهاية الحرب العالمية الثانية بصفة خاصة بدأت القوة الشرائية لوحدة النقد في كل دول العالم في الانخفاض المستمر كنتيجة للتضخم *Inflation* مما جعل الاقتصاديون يطالبون المحاسبين بالتخلي عن المدخل السابق، خاصة إذا أرادوا الموضوعية في عملهم، لأنه في رأيهم كما قال *H. Sweeny* إن نجاح الأعمال يتوقف على صدق التقارير وصدق التقارير؛ يتوقف بصفة أساسية على صدق المحاسبة، وصدق المحاسبة يتوقف إلى

١ - الدكتور صلاح قنصوة، مرجع سابق، ص ١٦٢.

حد كبير على صدق الدولار، أي وحدة النقد، غير أن الدولار كاذب لأنه يقول شيئا ولكنه يعني شيئا آخر[١].

ويمكن القول انه في مجال المحاسبة لم تحظ قضية بالدراسة والمناقشة على كافة المستويات بمثل ما حظيت به هذه القضية،

هذا فضلا عن عدم الانتهاء من بحثها حتى اليوم، ونحيل القارئ إلى الدراسات الخاصة بهذا الجانب وهي كثيرة حتى لا نخرج بالكتاب عن هدفه.

ولعل ظهور المعيار رقم (١٣) من معايير التقارير المالية الدولية *IFRS* عن القياس بالقيمة العادلة *Fair Value* جاء نتيجة لتعاظم الأثر السلبي لتطبيق مدخل التكلفة التاريخية في الممارسة المحاسبية. ويعبر عنها بأنها القيمة..،..،.. ولرفع مستوى الموضوعية في القياس أرى تبويب عناصر القوائم المالية في عنصرين كما يلي:

- عناصر تعبر عن أحداث فعلية بقيم لا خلاف عليها.
- عناصر تعبر عن تقديرات لأثر أحداث مالية.

وما يهمنا الإشارة إليه هنا هو أن بعض المحاسبين بدأوا في الاستجابة للتعبير عن أثر هذه الظاهرة، خروجا عن التكلفة التاريخية، وهم في خروجهم هذا كانوا مختلفي السرعة والقدرة على التحرك فمنهم من سار خطوات محدودة ومنهم من أسرع الخطى، في اتجاه إعادة الثقة إلى المعلومات المحاسبية التي يرون أنها افتقدت مع استمرار تطبيق التكلفة التاريخية في وجود التضخم.

والمجال هنا لا يتسع إلا لإعلان نتيجة التحرك دون الدخول في تفاصيل الوسائل التي اتبعها كل منهم في التحرك، على اعتبار أن هدف هذه الدراسة في

١- دكتور محمد نصر الهواري، دراسات في المراجعة مع عرض لبعض جوانب النظرية المحاسبية، الجزء الأول، مكتبة غريب، ص ٨٣

هذا القسم هو عرض الإطار العام لنظرية المحاسبة آملين أن يكون المحاسبون فريقا متحدا تجاه هذه الظاهرة [١].

وفي هذا المجال تسمح معايير التقارير المالية IFRS بإعادة تقييم الأصول الثابتة؛ كما تتطلب الإهلاك لمكونات الأصل بينما لا تسمح المعايير الأمريكية بذلك؛ كما توجد اختلافات بين المجلسين في القياس للأصول المعنوية.

ويمكن القول بأن المحاسبين اليوم تجاه هذا الموضوع يمكن تبويب موقفهم على النحو التالي:

١) راجع موقف الفكر المحاسبي المعاصر من ظاهرة التضخم، ص ٢١٠ وما بعدها

الفريق المتحفظ

- فريق يرى التمسك بالتكلفة التاريخية دون ما تعديل ، مع إمكانية إظهار التغير في الأسعار كتفسيرات تلحق بالقوائم المالية.
- وذهب بعض من هذا الفريق إلى إمكانية اتخاذ إجراءات إضافية دون التضحية بالتكلفة التاريخية من ذلك:
- حجز احتياطي خاص لمواجهة ارتفاع أسعار الأصول الثابتة.
- تعديل في مخصصات الإهلاك أو استحداث مخصص إهلاك إضافي.

فريق يرى عدم الأخذ بالتكلفة التاريخية (الفريق الجرئ)

اتجاه يرى تعديل التكلفة التاريخية إلى تاريخية معدلة.

والتعديل يكون باستخدام الأرقام القياسية.

والتفرقة بين الأصول النقدية وغير النقدية.

من أنصار هذا الرأي سيروز وإدوارد وبيل

Edward& / Hell Sprouse

اتجاه يرى التعديل وفقا للقيم الجارية وذلك:

أ- الأخذ في المصروفات والإيرادات على أساس القيم الجارية.

ب- الأخذ في الأصول بقيمتها الاستبدالية المستندة إلى سعر السوق أو الأرقام القياسية.

ومن أنصار هذا الاتجاه:

- **Sterling.**
- **Samnelse**

صافي القيمة البيعية:

وذلك بتحديد القيمة الحالية المتوقعة للأصول المملوكة والاهتمام بصافي التدفقات النقدية الداخلة.

المحاسبة بالقيمة العادلة

Fair Value

ويقصد بقيمة الإحلال أو (تكلفة الإحلال الجارية) *Current Replacement* التكلفة التقديرية لامتلاك أو إعادة إنتاج أصل مماثل بعد استبعاد عنصري الاستهلاك والتقادم ويمكن التوصل إليها عن طريق الأرقام القياسية الخاصة [١].

أما صافي القيمة البيعية *Realizable Value* فيقصد بها القيمة الصافية التي يمكن للمنشأة الحصول عليها من بيع الأصل بيعا اختياريا، أما القيمة الحالية *Present Value* فتمثل صافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل على أساس معدل خصم مناسب.

ويقصد بالتغيرات في المستوى العام للأسعار *General Price Level* والتي تنشأ عادة من عدم التوازن بين الطلب الكلي للسلع والخدمات والمعروض الكلي منها.

أما التغيرات في المستوى الخاص للأسعار *Specific Price Changes* فهي التي تحدث في سلعة أو عدد من السلع نتيجة لظروف تتعلق بإنتاج أو تسويق هذه السلعة.

أما التغيرات النسبية في الأسعار *Relative Price Changes* فإنها تعكس التغير في هيكل الأسعار أو التغير في سعر سلعة واحدة بالنسبة لأسعار جميع السلع والخدمات في اقتصاد معين، بمعنى انه إذا زادت كل الأسعار للسلع بنسبة ٢٠% وزاد سعر السلعة (أ) بمقدار ٣٢% فإن الزيادة في سعر هذه السلعة تكون ١٠%.

ويقصد بالقيمة العادلة ما يلي:

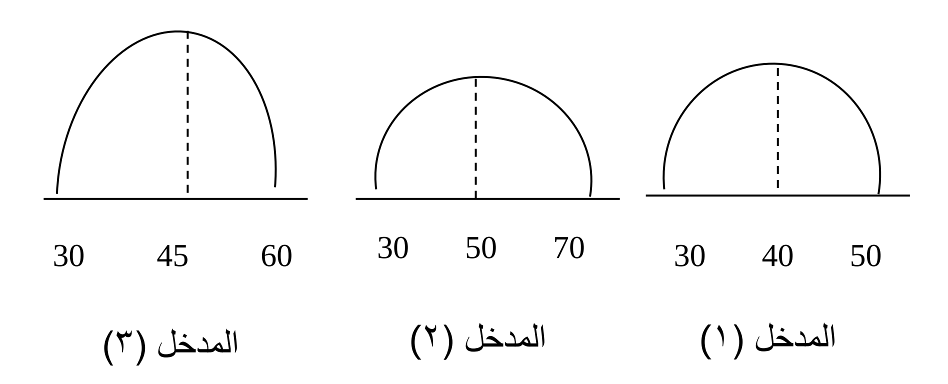
The amount that would be received or paid should the firm dispose of the asset or liability.

والموضوعية في أي مدخل من المداخل السابقة يمكن أن تقاس عن طريق معرفة التشتت في القيم المقاسة عن الرقم المتوسط لها [١] وبعد تمثيل قيم كل

---

١ - دكتور فؤاد الليثي، نظرية المحاسبة، المدخل المعاصر، دار النهضة العربية، ١٩٨٣، ص ١٩٣.

مدخل بيانيا، إذا افترضنا أن المقارنة بين ثلاثة بدائل ظهرت الصور التالية باستخدام طريقة قياس واحدة.

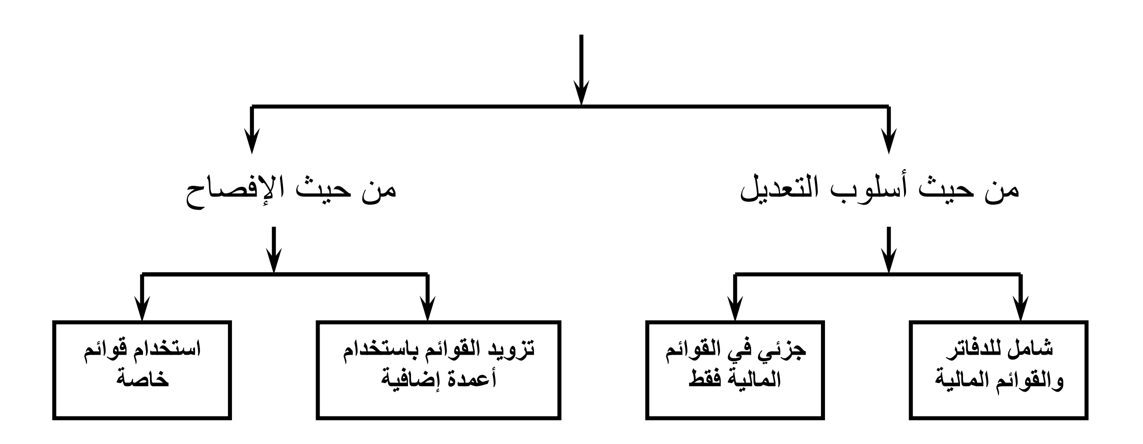


نجد أن المدخل الأول أكثر موضوعية من المدخلين الثاني والثالث. والمدخل الثالث أكثر موضوعية من الثاني واقل من الأول.

هذا وما زالت قضية قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة بحاجة إلى حل بين المجلسين الدولي والأمريكي ورغم من قناعتهما بأن القوائم المالية ستكون أكثر شفافية وقابلة للفهم في حالة القياس بالقيمة العادلة؛ إلا أن المعيار *IFRS* رقم (٩) عندما سمح بإصدار نموذج مقسم يقيس بعض عناصر القوائم المالية بالقيمة العادلة فإن ذلك كما يرى البعض صعوبة القابلية للمقارنة بين شركتين لديهما أوراق مالية متشابهة وعلى ذلك فالمجلس الأمريكي يرى التقييم لجميع الأدوات المالية وليس بعضها.

1 - Elson S. Hendriksen, op. cit., p. 120

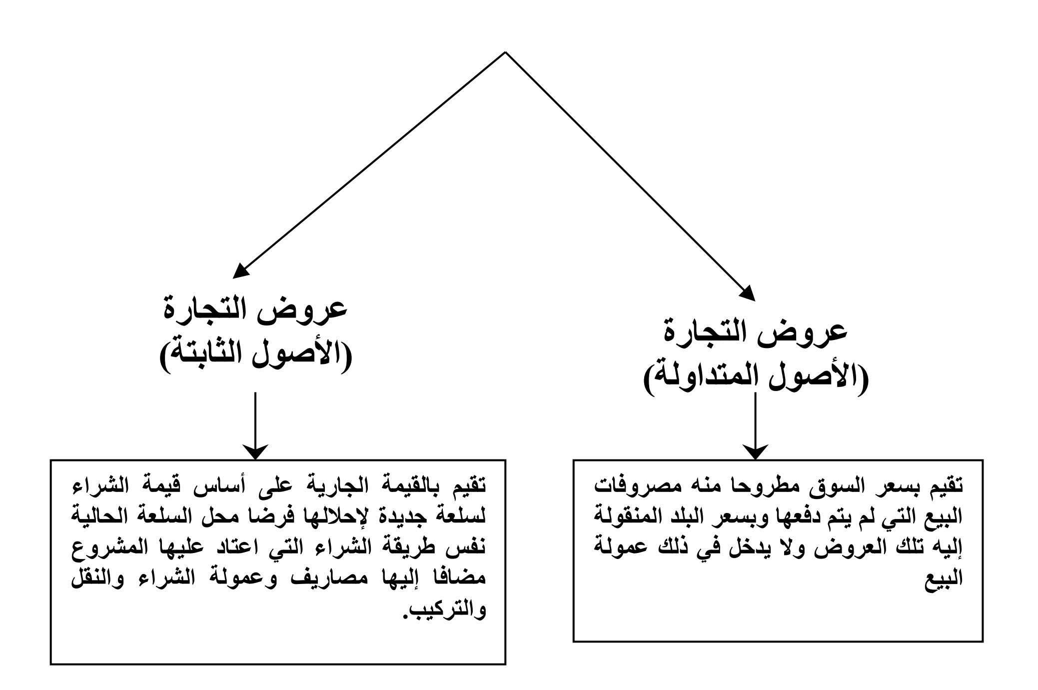
هذا ومن نافلة القول أن نذكر أن الفريق الذي يرى التعديل في عناصر القوائم المالية يختلف فيما بينه في أساليب العمل والإفصاح كما يلي:



وعن موقف الفكر الإسلامي من هذه القضية نجد أن الفقهاء يرون الأخذ بالقيم الجارية لجميع مفردات المركز المالي، أما النفقات والإيرادات الفعلية فلا تتغير قيمتها التاريخية لأنها حوادث مقطوعة، وفي ذلك يقول – جابر بن زيد – من فقهاء التابعين: "قومٌه بسعر اليوم ثم زك" لان الإسلام يهتم بالمحافظة على رأس المال الحقيقي للمحافظة على مصالح جميع من لهم علاقة بالمشروع. ويلاحظ انه عند التقييم المحاسبي في الإسلام لا تتبع طريقة تقييم الوحدة الكاملة لهذه العناصر، إنما يتبع طريقة تقويم كل عنصر على حدة وذلك بمفهوم القيم الجارية للعنصر الواحد، ثم يتم تجميع هذه العناصر بمقياس واحد وهو النقود الجارية[١].

ويمكن تلخيص طريقة القيمة الجارية التي أشار إليها فقهاء المسلمين فيما يلي:

1- Elson S. Hendriksen, op. cit., p. 79



ولعل ما نادى به الفقهاء المسلمون يمثل سبقا في هذا المجال وتعبر عنه إحدى وجهات النظر الحديثة التي عرضها بعض الكتاب كحل مشكلة التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد.

مظاهر التطبيق:

عن مظاهر تطبيق هذا المبدأ في الممارسة المحاسبية ما يلي:

١- ظهور تفسيرات كثيرة عما كان عليه الحال في الماضي فيما يتعلق بالتغيرات في مستوى الأسعار.

٢- اهتمام المنظمات المهنية باشتراطات معينة في الإفصاح من خلال القوائم المالية، من ذلك النشرة رقم (٨٢) لـ *SFAS* بالولايات المتحدة قد طلبت من الشركات التي لديها مخزون يزيد عن ١٢٥ مليون دولار أو تمتلك أصولا

تزيد قيمتها الإجمالية عن مليون دولار ضرورة الإفصاح عن معلومات حول التكلفة التجارية *Current Cost Information*.

وقد تبين انه عام ١٩٨٥ أظهرت ٤٧٥شركة – من ٦٠٠ شركة كبرى- في تقاريرها السنوية بيانات عن التكلفة التاريخية الجارية [١].

٣- اشتراط المنظمات المهنية من المراجع أن يصف في تقريره فيما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة صادقة وواضحة عن نتائج النشاط والمركز المالي، وفي حالة قيام الشركة باستخدام اتجاه تعديل التكلفة التاريخية، فإن على المراجع أن يفحص الأساليب التي لجأت إليها الشركة في ذلك، وإبداء رأيه بخصوص تلك القوائم المعدلة لأثر التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد.

4-The IASB believes that fair value measurement for financial instruments provides more relevant and understandable information than historical cost.

مستقبل المبدأ:

عن مستقبل هذا المبدأ فإن البحث فيه واستمراره جد مهم، وما ينقص الجهود المبذولة حاليا هو التنسيق والاتفاق على الأمور التي استقرت والانتقال إلى الأمور محل الخلاف.

ويلاحظ في هذا المجال زيادة استخدام القيمة العادلة كأساس للتقدير عن قيم الأصول في ظل معايير المحاسبة الدولية والأمريكية وإن كان أوسع في الأولى حيث تسمح بالقياس بالقيمة العادلة للأصول الثابتة وبعض الحالات للأصول غير الملموسة

1 - Kieso & others, Intermediate Accounting, vol. 1, Jhon wiley & sons 2011, P.262

وفي هذا المجال قد تكون العبارة التالية التي وردت في إصدارات معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز ما يوضح هذا الأمر:

Where a company's results and financial position are materially affected by changing prices، historical cost accounting are insufficient and that information on the effects of changing prices is important for an appreciation of the company's results and financial position. The five of leading accountancy bodies must on the subject and agree that an acceptable accounting standard should be developed [1]

٥- مبدأ الأهمية النسبية

Materiality

الطبيعة والمضمون:

في حياة كل فرد وفقا لظروفه وأهدافه مجموعة من الأولويات يسعى إلى تحقيق ما في المقدمة منها بقدر الإمكان، وفي المحاسبة يجد المحاسب نفسه عند إجراء عملية القياس أمام عدد كبير من الصفقات والعمليات تختلف أهمية كل منها عن الأخرى في الأثر الذي يمكن أن تحدثه على دلالة ذلك القياس.

لذلك كان منطقيا أن يعطي المحاسب أهمية خاصة للعمليات الأكثر أهمية، بحيث يتناسب الجهد المبذول في القياس والدقة فيه تناسبا طرديا مع درجة أهمية العنصر محل القياس، ولا خلاف على أن عدم الأخذ بذلك يقلل من نتائج جهد المحاسب، بمعنى أن تكلفة القياس يجب أن تتناسب مع العائد منه.

1 - Accounting Standards 1986/87, ICAEW, 1986, p. 390

وعلى الرغم من أن الشكل الموضح لإطار النظرية قد صنف هذا المبدأ من المبادئ المرتبطة بفرض القياس، وعلى الرغم من أن بعض الدراسات تضعه ضمن المبادئ المرتبطة بفرض التوصيل المحاسبي، ووصفه البعض ضمن القيود المحاسبية مع قيد التكلفة إلا انه في واقع الأمر هو مبدأ يبدأ مع القياس ويستمر في مرحلة التوصيل، وإن كان مبدأ المناسبة أو الصلاحية في التوصيل هو المحقق لأهدافه.

وفي دراسة تمت في أستراليا حول هذا المبدأ اقترحت أنه:

- إذا كانت قيمة العنصر إلى القيمة الأساسية أكثر من ١٠% ففي هذه الحالة يجب اعتبار هذا العنصر ذا أهمية خاصة في غياب دليل عكس ذلك.
- وإذا كانت القيمة ما بين ٥% و١٠% في هذه الحالة يكون العنصر محلا للتقدير والحكم الخاص على أهميته [١].
- وإذا كانت القيمة اقل من ٥% فإن العنصر يعتبر ضعيف الأهمية.

وفي اختبار أجرى في الولايات المتحدة ضم ١٠٣اشخاص من مراقبي الحسابات والمحللين الماليين حول مبدأ الأهمية النسبية أجاب فيه ٧٣% منهم بأن الأهمية النسبية تتحدد على أساس: صلة العنصر بالدخل الجاري بعد الضريبة وبحيث إذا بلغت تلك النسبة ٤% اعتبر العنصر مهما وإذا قلت النسبة عن ذلك اعتبر العنصر عاديا [٢].

وقد عرف *AICPA* الأهمية النسبية كما يلي:

".. It is probable that the judgement of reasonable person relying upon the report would have been changed or influenced by the inclusion of correction of the item" [(3)]

1- Accounting Standards 1986/87, ICAEW, 1986, p. 390

٢- دكتور حسين القاضي، نظرية المحاسبة، جامعة دمشق، ٩٨٥، ص٣٨٨.

3- Eldon S. Hendrikson, op., cit., p. 72

ويوضح البعض طبيعة هذا المبدأ بأن الأهمية النسبية للبنود في الدفاتر، والمشكلة تنحصر في إيجاد الأهمية النسبية للنفقة، هل أن نوع النفقة وطبيعتها تعتبر أكثر دلالة على ذلك؟ أم تاريخ حدوثها؟ [١]

وقد أوضح الإطار المفاهيمي الصادر عن *IASB* في المجال ما يلي:

" Information is material if its omission or misstatement could influence the decisions that users make on the basis of an entity's financial information."

وعن تطبيقات هذا المبدأ في الفكر الإسلامي نجد أن ما يعرف باسم فقه الأولويات؛ سبق هذه الكتابات بزمن بعيد؛ حيث يتطلب الفكر الأخلاقي التضحية بالأخر الأقل أهمية:

مظاهر التطبيق:

عن مظاهر تطبيق هذا المبدأ في الممارسة المحاسبية نجد ما يلي:

١- اعتبار بعض النفقات الرأسمالية بطبيعتها من قبيل النفقات الإيرادية عند تحميلها على حسابات النتيجة دون حساب الأصل المختص بها نظرا لصغر حجم النفقة الرأسمالية.

٢- الأخذ بهذا المبدأ عند تبويب عناصر القوائم المالية، واختلاف مجموعاتها من منشأة لأخرى حسب طبيعة النشاط.

٣- تطبيق هذا المبدأ عند تبويب عناصر المصروفات حسب الوظائف الأساسية للوحدة الاقتصادية.

٤- التغاضي عن حساب إهلاك لأصل ثابت اشترى واستخدم لمدة أيام محدودة خلال السنة المالية، إذا كانت قيمة الإهلاك ليست ذات تأثير على دلالة حسابات النتيجة.

١- دكتور حلمي نمر، نظرية المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص٢٥٦.

مستقبل المبدأ:

وعن مستقبل هذا المبدأ فإنه سيبقى ما بقيت المحاسبة، ذلك من منطلق انه يمثل الوسيلة المنطقية لتغليب العائد على التكلفة في أي جهد إنساني وان كان من الممكن أن تحدث تطورات في أساليب القياس ومن ثم تحديد الأهمية النسبية، كما قد تظهر عوامل اجتماعية أو اقتصادية أو حتى سياسية تجعل لعنصر معين أهمية أكبر أو اقل مما كان عليه الحال في الماضي.

٦- مبدأ الملاءمة في الاتصال

Relevance Principle

الطبيعة والمضمون:

في السنوات الأخيرة ازدادت حاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية وتنوعت، وعلى المحاسبة أن تساهم باستمرار في الوفاء بهذه الحاجات عن طريق إدراك طبيعة الاحتياجات والعمل على الإمداد بالمعلومات المناسبة لكل حالة، وقد أدى هذا الأمر بالطبع إلى تعدد التقارير المحاسبية وتوقيتها، وفي عام ١٩٨٠ أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB* نشرة أوضح فيها عناصر هذا المبدأ في ثلاثة رئيسية هي [١]:

- التوقيت *Timeliness* بحيث تكون متاحة لمتخذ القرار في الوقت المناسب.
- القيمة التنبئية *Predictive Value* بحيث تكون المعلومات صالحة للاستخدام في نماذج التنبؤ.
- القيمة التصحيحية *Feedback Value* بحيث تكون المعلومات صالحة لاستخدامها في تقييم الأنشطة الماضية وتصحيح التوقعات السابقة، ويجب

1- Qualitative Characteristics of Accounting Information Statement of financial accounting concepts No. 2. Stamfed, May, 1980

الإشارة إلى أن العناصر السابقة لهذا المبدأ ليست ثابتة بل متغيرة وفقا للظروف القائمة، وتحليلات التكلفة والعائد.

وعن مضمون هذا المبدأ تم تعريفه بما يلي:

" Relevance is defined As information's capacity to make a difference in a decision، either by helping to form predictions or to confirm a correct expectations "

وفي رأيي أن نجاح تطبيق هذا المبدأ يعتمد على مدى إدراك *Perception* المحاسب، عن طبيعة الاحتياجات من المعلومات ومدى كفايتها عن موضوع الإدراك، لأن عدم كفاية المعلومات عن احتياجات المستخدمين قد يؤدي إلى أخطاء في عملية الإدراك ومن ثم في عمليتي القياس والتوصيل، كما أن الاهتمام ببعض الجوانب في الموقف المدرك دون الجوانب الأخرى يؤدي إلى أخطاء في عملية الإدراك ومن ثم في عمليتي القياس والتوصيل، كما أن الاهتمام ببعض الجوانب في الموقف المدرك دون الجوانب الأخرى يؤدي إلى أخطاء في عملية الإدراك، ومن هنا فان عملية الإدراك هي جوهر وأساس النجاح في تحقيق مبدأ المناسبة أو الملائمة للمعلومات.

مظاهر التطبيق:

عن مظاهر تطبيق هذا المبدأ في التوصيل المحاسبي ما يلي:

١- إظهار العناصر الرئيسية التي تهم قارئ القوائم المالية في مجموعات خاصة كرأس المال العامل، وحقوق الملكية، وحقوق الغير.

٢- تقديم قائمة مركز مالي بصورة معدلة إلى أحد البنوك التي تطلب الشركة منه الحصول على قرض، لتبين حجم الضمان، والأصول الأخرى المرهونة وطبيعة الضمان.

٣- إجراء تحليلات وتفسيرات إضافية عن سنوات ماضية في شكل جداول مرفقة بالقوائم المالية للاستفادة منها بجانب القوائم الحالية.

٤- تقديم تقارير خاصة للإهلاك والمصروفات لإدارة الضرائب على الدخل.

مستقبل المبدأ:

عن مستقبل هذا المبدأ فان المحاسبة ستتحدد قيمتها مستقبلا إذا كانت المعلومات التي تنتجها وتوصلها إلى المستخدمين مناسبة للوفاء باحتياجاتهم إلى تلك المعلومات، وبقد وفاء المحاسبة بهذا الأمر بقدر ما تتضح أهميتها للمهتمين بمعلوماتها، ومن هنا يجب على المحاسبين والباحثين إعطاء هذا المبدأ أهمية خاصة.

ويوضح ويجانت وآخرون أن المجلسين الأمريكي والدولي لمعايير المحاسبة واجها صعوبة في كيفية المفاضلة بين المعلومات ذات الملاءمة العالية ولكن من الصعب التحقق منها في مقابل المعلومات الأقل ملاءمة ولكن من السهل التحقق منها.

٧- مبدأ الإفصاح

Disclosure Principle

الطبيعة والمضمون:

تظهر أهمية هذا المبدأ من الوظيفة الإعلامية للمحاسبة، وهذا المبدأ يستلزم أن تحتوي التقارير المحاسبية على كل المعلومات الضرورية دون تفصيل زائد ودون تلخيص غير مفيد، حتى تحقق هذه التقارير الأهداف المعلقة عليها، كما يتطلب هذا المبدأ أن تكون تلك المعلومات متسقة فيما بينها دون تعارض وان تكون كافية وشاملة عن مجريات الأمور في المنشاة.

ولقد أولت الهيئات العلمية هذا المبدأ أهمية خاصة، خاصة فيما يتعلق بمحتويات تقرير مراقب الحسابات، والذي يعتبر متمما للتقارير المحاسبية ومانحا للثقة بها.

ومما تقدم يمكن عرض مضمون هذا المبدأ كما يلي:

" مراعاة أن تكون تقارير المحاسب أو المراقب الحسابات أداة لنقل اثر العمليات الاقتصادية للمنظمة لجموع المنتفعين بها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير في إطار الفروض العلمية لنظرية الاتصال".

وتنشأ أهمية مبدأ الإفصاح من حقيقة أن الغالبية العظمى من قراء القوائم المالية ليس لهم حق الاطلاع على دفاتر وسجلات المشروع وهم يعتمدون إلى حد كبير في التعرف على أحوال المشروع من التقارير والقوائم المالية المنشورة، فضلا عما لهذه التقارير والقوائم من أهمية خاصة ناتجة عن أنها قد روجعت بواسطة شخص خارجي محايد ومستقل واظهر رأيه فيها [١].

وما يزيد أهمية هذا المبدأ هو أن التقرير من أهم الوسائل التي تتخذ لتحديد مسئولية المراقب فيما ينسب إليه من تقصير أو إهمال عن أداء مهمته وقد حكم كثير بإدانة المراقب نتيجة عدم إفصاحه عن الأمور الجوهرية التي لها مساس بكيان الشركة. وعن مثال لذلك ما قضت به المحكمة بإدانة مراقب الحسابات لأنه لم يكشف أن الشركة قامت بأعمال خارج أغراضها وذلك لأن عليه مسئولية فحص القانون النظامي للشركة وعقدها الابتدائي ومعرفة أغراضها [٢].

ومما يلقي الضوء على أهمية هذا المبدأ النتائج التي توصلت إليها إحدى الدراسات الأمريكية للتعرف على مدى فهم محتويات التقارير المحاسبية ومدى

١- الأستاذ متولي الجمل والدكتور عبد المنعم محمود، المراجعة، الإطار النظري والمجال التطبيقي، ١٩٧٣، ص ١٢٦.

٢ - الأستاذ محمد علي شحاتة، مراجعة وفحص الحسابات، ١٩٧٤، ص ٣٩٦

إفصاحها عن طبيعة النشاط الذي تعبر عنه، بحيث أظهرت هذه الدراسة ما يلي[١]:

- ٤٥% من المطلعين على القوائم المالية يعتقد أن الأرباح التي تظهر محل القوائم المالية اقل من الأرباح الحقيقية.
- ٥٩% من المطلعين عليها يعتقد انه من الصعب عليهم فهم حساب الأرباح والخسائر.
- ٤٠% من المطلعين عليها لا يفهمون الكثير من المصطلحات والتعبيرات التي تظهر في القوائم المالية.

ولا يقتصر الإفصاح بالطبع على الأرقام من خلال القوائم المالية لكن يمتد ليشمل ما ينبغي الإفصاح عنه من تفسيرات وحدود وقيود على دلالة القوائم المالية، لذلك نجد في السنوات الأخيرة أن هذا الجانب قد ظهر متمما للقوائم المالية يسعى كل مطلع عليها للتعرف عليها.

وقد كان هذا المبدأ محل اهتمام لكثير من الدراسات في الأدب المحاسبي *Accounting Literature* حول قيمة متطلبات الإفصاح ودورها في إمكانية المقارنة، حيث أوضحت أن محتويات القوائم المالية ليست على نفس الدرجة في كل الشركات، حيث يظهر بعضها الحد الأدنى لذلك استجابة للمتطلبات القانونية فحسب، وبعضها يفصح عن معلومات وبيانات ذات حجم كبير عن ذلك الحد الأدنى.

وقد أوضح *Buzby* العوامل المحددة لحجم المعلومات المطلوب الإفصاح عنها في حجم الشركة وفيما إذا كانت أسهمها مقيدة في بورصة الأوراق المالية من عدمه، وبعد دراسة لقوائم ٨٨ شركة أتضح أن مدى الإفصاح في التقارير السنوية يعتمد بصفة أساسية على حجم الشركة [٢].

١ـ الأستاذ محمود شوقي عطا الله، دار النهضة العربية،ص١٣٤.

2- Scott Henderson & Graham Peirson, op. cit., p.41

كما أوضح *Grady* أن طريقة وضع المعلومات في التقارير المالية تؤثر في فهمها وتحقيق هدف الإفصاح المحاسبي، وذلك لأن المعلومات التي تظهر في أول التقرير تحظى بالاهتمام والقبول أكثر من تلك المعلومات التي تظهر في نهاية تلك التقارير أو القوائم المالية.

ولعل ذلك نجده واضحا في فلسفة تبويب عناصر المركز المالي في المنشآت المختلفة حيث نجد الأصول الثابتة تأتي أولا ضمن مجموع الأصول للشركات الصناعية، لتحل محلها الأصول المتداولة في الشركات التجارية، لتحل محلها الأصول الحاضرة أو النقدية، في البنوك وهكذا.

وهنا تأتي ضرورة الموازنة بين مدخل التوحيد *Uniformity* ومدخل التنوع من منظور مدى تحقيق أهداف هذا المبدأ.

كما يجب دراسة اثر التوسع في مجالات المحاسبة على طبيعة هذا المبدأ، وعن مضمون هذا المبدأ عرفه البعض بما يلي:

Disclosure in financial reporting is the presentation of information necessary for the optimum of efficient capital markets [(1)].

ولعل هذا المبدأ من أقدم المبادئ المحاسبية التي عبر عنها *S. Bary* منذ عام ١٥١٤م بأن مهنة المحاسبة هي إظهار الحقيقة أيا ما كان المآل الذي تصل بنا إليه.

وفي الفصل الثامن عرض لبعض الاتجاهات المعاصرة في مجال الإفصاح المحاسبي.

1 -Eldon S. Hendrikson, op. cit., p. 504.

٨- مبدأ الإنصاف

Fairness Principle

الطبيعة والمضمون:

لا يكفي الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في حد ذاته لتحقيق الهدف من فرض التوصيل المحاسبي، بل يستلزم الأمر توافر مبدأ آخر يتمثل في الإنصاف عند الإفصاح عن الآثار الفعلية والمحتملة لنشاط المنشأة لكافة الأطراف، وحتى لا تكون المعلومات المحاسبية مظللة للقارئ.

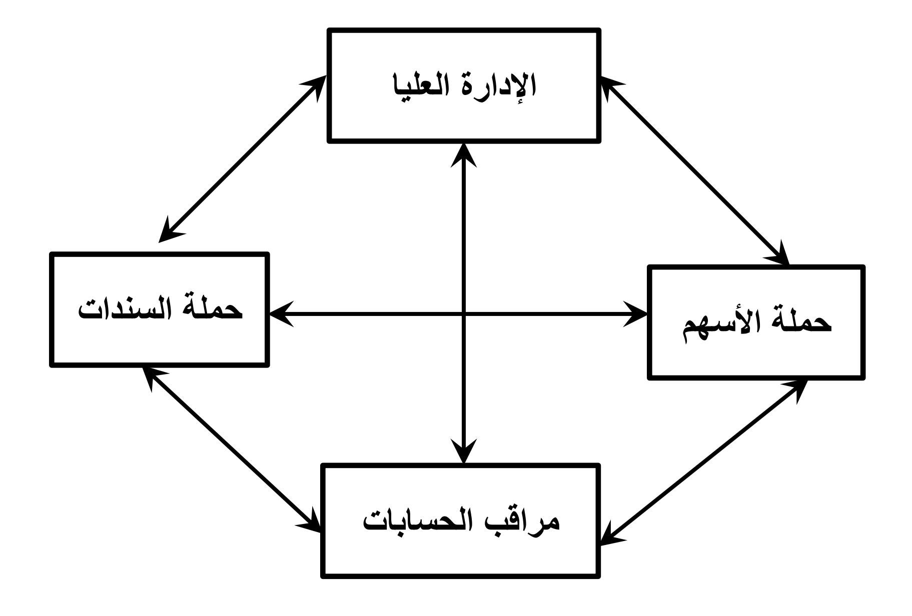
وعلى ذلك يتحدد مضمون هذا المبدأ فيما يلي:

" مراعاة أن تكون المعلومات المحاسبية منصفة لجميع المرتبطين، والمهتمين بالمشروع سواء في داخله أو خارجه".

واني أرى أن هذا المبدأ ستزداد أهميته مع ظهور الاهتمام بنظرية الوكالة في الفكر المحاسبي المعاصر، حيث ينظر إلى المنشأة من خلالها – كما سبق توضيحه – على أنها مجموعة من العلاقات التعاقدية *A set of Contractual relationships* منها العلاقة بين الشركة كشخصية معنوية وبين المستثمرين والعلاقة بين الإدارة وبين حملة السندات ويمكن التعبير عن طبيعة هذا المدخل في المحاسبة بالنظر إلى إدارة الشركة ومراجعي طبيعة هذا المدخل في المحاسبة بالنظر إلى إدارة الشركة ومراجعي الحسابات على انهم وكلاء عن بقية الأطراف مستخدمي المعلومات وطبقا لهذا التفسير فإن أهم الأطراف عادة من مستخدمي المعلومات من خارج المنشأة.

وقد أوضح مجموعة من الباحثين بأمريكا إطاراً للمجموعات التي تتصارع داخل الوحدة الاقتصادية في الشكل التالي [١]:

١- راجع في ذلك: دكتور زكريا الصادق، نحو استخدام نظرية تكلفة الوكالة في تطوير نظرية ايجابية للمحاسبة، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة طنطا، التجارة والتمويل، العدد الثاني، السنة الرابعة، ١٩٨٤، ص ١١٦.



ومنه يتبين وجود مناطق صراع بين كل من:

- حملة الأسهم وحملة السندات.
- حملة الأسهم والإدارة العليا.
- مراقب الحسابات والأطراف الأخرى.

وفي رأيي أن مراعاة تطبيق مبدأ الإنصاف والمبدأ التالي له هو مبدأ السببية يمكن أن يحققا نتائج إيجابية في تطبيق هذا المدخل في المحاسبة.

وقد أوضح البعض في هذا المجال النتيجة التالية:

There is a relationship between an individual's Perception of a need (for change) and his membership with an interest group.

وعن مظاهر تطبيق هذا المبدأ ما تشترطه قوانين من المراجع من ضرورة أن يعبر عن رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة صادقة وواضحة *True & Fair* عن نتائج النشاط والمركز المالي.

وفي رأيي أن التوصيل الاجتماعي في المحاسبة يمثل أحد المظاهر الهامة لتطبيق هذا المبدأ، على اعتبار أن القياس والتوصيل الاجتماعي يظهران حقائق أكثر تهم أطراف عديدة من ذلك:

- الربحية الاجتماعية .
- العلاقة مع الخارج.
- معدل التراكم الرأسمالي.
- العلاقة مع العملاء والموردين.
- العلاقة مع العاملين.
- العلاقة مع البيئة والمجتمع.

واستمرار تطوير أساليب القياس والتوصيل الاجتماعي في المحاسبة، له تأثير مباشر على وضوح أهمية هذا المبدأ، ومن المتوقع أن تزداد أهميته كوسيلة لفض الاشتباك والتغلب على صراع المصالح بين الأطراف المتعددة والمرتبطة مصالحها بالوحدة الاقتصادية.

٩- مبدأ السببية

Reasonability Principle

الطبيعة والمضمون:

إن من أهم استخدامات التقارير المحاسبية وتقرير المراقب هو في اعتبارها أداة للمسائلة، مسائلة المسئولين عن التنفيذ في المشروع، ومسائلة مجلس الإدارة أمام الجمعية العمومية أو المجتمع، ومسائلة المراقب نفسه، وهذه المسائلة تحتاج دائما إلى تحديد واضح للمسئول عن الإنجاز أو التقصير، ومن هنا كان على المراقب أن يظهر في التقرير الأسباب والمسئولين والعمليات التي تحتاج إلى المسائلة.

وقد أبرز *Anthony* أهمية استخدامات المعلومات المحاسبية في الرقابة عندما ذكر أن المعلومات المحاسبية تعتبر وسيلة هامة لتنشيط الدوافع في المشروع، عن طريقها يتم للإدارة توجيه الأفراد التي ترغبها الإدارة فضلا عن أنها أداة أساسية في يد الإدارة لاتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة المرتبات أو الترقية، أو إعادة تفويض السلطة أو في حالات تقرير العزل أو الوقف عن العمل [١].

كما أوضح بعض المحاسبين أهمية البيانات المحاسبية وتقرير المراقب حيث اعتبروها أداة جديدة لتقييم الأداء ووسيلة هامة لحفظ التوازن بين المسئولية والسلطة، وإن تقارير المحاسبين والمراجعين يجب أن توضح التفسيرات والتوضيحات التي تحتاجها الإدارة، وعلى الإدارة مهمة تنفيذ هذه التوصيات [٢].

وقد صدرت كثير من الأحكام القضائية التي تلقي الضوء على أهمية تطبيق هذا المبدأ في مجال الرقابة على الحسابات، منها الحكم الصادر في قضية *Ultramares Corporative V. T.* بأمريكا حيث اعتبر القضاء هناك أن

1 - Rebert Anthony, op. cit., p.3
2 - Paul E. Fertige, Donald, F. testivan & Homer Mottice, op. cit., p. 41

المراقب يعتبر مسئولا عن الإهمال الجسيم إزاء الغير، إذا أبدي رأيا بدون وجود أساس فعلي لهذا الرأي، أو إذا كان هذا الأساس من التفاهة بحيث يؤدي إلى الاقتناع بأن المراقب ليس لديه أي إيمان حقيقي برأيه، حتى ولو لم يثبت وجود نية مبيته للخداع.

كما يؤكد على هذا المبدأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عندما أصدر نشرة مستويات الأداء في عام ١٩٥٤ وذكر في مستويات إعداد التقرير انه " في حالة عدم إبداء الرأي في القوائم المالية ككل، يجب ذكر أسباب ذلك"

مما تقدم يمكن عرض مضمون هذا المبدأ كما يلي:" مراعاة أن تشمل التقارير المحاسبية تفسيرا واضحا وراء كل تصرف غير عادي يواجه به المحاسب أو مراقب الحسابات، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية".

١٠- مبدأ القابلية للفهم

Understandability

الطبيعة والمضمون:

يمثل تحقيق مبدأ القابلية للفهم من جانب غير المحاسبيين من المستخدمين المفتاح لنجاح عمل المحاسب وتعظيم المنفعة النسبية لمعلومات التقارير المالية؛ وهو بذلك يمثل – في رأيي – شرط للتوصيل المحاسبي الجيد. ويستمد هذا المبدأ أهمية من أن مستخدمي التقارير المالية من متخذي القرارات يختلفون كثيراً في أنواع القرارات المطلوب اتخاذها ومن ثم يجب أن يكون هناك تواصل *Connection* بين توصيل المعلومات المحاسبية المطلوبة لذلك.

وهذا التواصل لن يأتي إلا عن طريق قابلية تلك المعلومات للفهم من جانب المستخدمين، حيث توجد شكوى مزمنة لدى المستخدمين من صعوبة أو عدم فهم دلالة المعلومات المحاسبية مما يمثل تحدياً للمحاسبين في هذا المجال. حيث

يتطلب الأمر منهم تقديم معلومات تحقيق أثراً لدى المستخدم عند اتخاذ القرار؛ ويمكن تحقيق ذلك إذا كانت المعلومات المقدمة تتسم بما يلي [١]:

- مبوبة *Classified*
- ذات دلالة *Characterized*
- تقدم بوضوح *Presented Clearly*
- موجزه *Concisely*

ويعبر عن أهمية هذا المبدأ بما يلي:

*Although accountant presents highly relevant information that is a faithful representation**, it is useless to those** who did not understand it.*

وفى رأيي أن عدم الحرص على توفير هذا المبدأ في التوصيل المحاسبي هو السبب الرئيسي في عدم إدراك المستخدمين للقيمة المضافة للمعلومات المحاسبية. وللأسف في الممارسة من يقرأ القوائم المالية المنشورة من غير المحاسبين يجد صعوبة في فهمها والخروج بنتائج ملموسة من الاطلاع عليها.

1- Donald E. Keiso & others, op.cit, p. 407

الجانب التطبيقي في نظرية المحاسبة

بعد عرض المبادئ المحاسبية المرتبطة بكل من فرضي القياس والتوصيل، نصل إلى علاقة هذه المبادئ بالجانب التطبيقي من النظرية، لبيان أثر هذه المبادئ في علاقتها بعناصره.

وعن أهمية ذلك، أوضح البعض:

One way to judge the success of an accounting theory, therefore, is to consider its impact upon accounting practice (1).

ويرى البعض في هذا المجال النتيجة التالية:

Accounting theory has little direct impact on accounting practice or policy formulation because the accounting theories offered are based on explicit and implicit objectives which differ among writers [2].

وقد عبر البعض عن الواقع المحاسبي بوجود فجوة التوقعات *Expectation Gap*وعنها أوضح البعض .

The expectation gap what the public thinks accountants should do and what accountants think they can do – is difficult to close.

وان كان من الصعب التسليم بالنتيجة السابقة على حالها، فانه من المناسب القول أن تأثير النظرية المحاسبية المعيارية على التطبيق يحتاج إلى فترة طويلة لكي يظهر اثره.

1 - Scott Henderson & Graham Peirson, op. cit., p. 137.
2 - Parrick J. Miele, op. cit., p. 55

والجانب التطبيقي في مجال المحاسبة يمكن – في رأيي – أن يحتوي على ثلاثة عناصر متتابعة هي:

أ- المعايير *Standards*

ب- الأساليب *Techniques*

جـ- الإجراءات *Procedures*

وتمثل المعايير التعبير عن مجموعة من القواعد الوجوبية ومجموعة من البدائل الممكنة التطبيق للمعالجة المحاسبية لموضوع معين، وتصدر حاليا عن منظمات مهنية وتحظى بقوة الإلزام في كثير من الدول ومنها مصر بمقتضى القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ الخاص بسوق رأس المال ولائحته التنفيذية. وقد تم تخصيص الفصل التالي لتحليل طبيعة المعايير المحاسبية.

أما الأساليب فتمثل المنهجية أو النظامية في تطبيق المعيار، بمعنى أن كل أسلوب يحتاج إلى مجموعة من الخطوات التطبيقية تمثل مجموعة من العناصر المحددة.

وقد اهتمت بعض الدراسات بعرض أمثلة للقواعد المحاسبية في مجالات مختلفة منها ما يلي [١]:

الأساليب المحاسبية	عدد البدائل
- تحديد وقت تحقيق الإيراد	٣
- طرق إهلاك الأصول الثابتة	٨
- طرق تسعير المواد المنصرفة من المخازن	١٢
- طرق تقويم المخزون	٥
- طرق تحديد الربح في الشركات متعددة الجنسيات	٤

١- دكتور زكريا الصادق، مرجع سابق، مع التصرف، ص١٠٩.

وتمثل الأساليب البدائل الواجب اتباعها عند تطبيق القياس أو التوصيل في المجال المحاسبي، وعلى ذلك فالأساليب في مجال المحاسبة تمثل مجموعة من الوسائل المتعارف عليها في مجال المهنة، والتي تكفل القيام بعمليتي القياس والتوصيل طبقا للهدف والمبادئ المحددة لذلك:

ومن أمثلة الأساليب في مجال المحاسبة ما يلي:

- أسلوب التكلفة التاريخية في تقييم وحدات المخزون.
- أسلوب الاهتلاك وفقا لقسط ثابت.
- أسلوب تسعير المواد المنصرفة للإنتاج.
- أسلوب معالجة الأرباح الرأسمالية.

أما الإجراءات *Procedures* فتمثل الخطوات التي يتبعها المحاسب أثناء تطبيق قاعدة معينة لتحقيق هدف الأسلوب على الوجه المطلوب، ويجب أن تكون تلك الإجراءات متكاملة مع بعضها، وقد أوضح المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين *AICPA* مثالا للتفرقة بين الإجراء ومستوى الأداء *Standard* في مجال المراجعة عملية الحصول على مصادقة من المدنيين عن ارصده حساباتهم لدى المنشأة تمثل إجراء من إجراءات المراجعة، بينما البحث في موضوعية وأهمية هذا الإجراء تمثل مستوى من مستويات المراجعة [١].

وعلى ذلك يمكن القول بان الإجراء يشير إلى ما يقوم به المحاسب وعادة يناسب حالة معينة وفي ظروف خاصة دون حالة أخرى، كما أنه قد لا يناسب نفس الحالة مع اختلاف الظروف، بينما المعيار والأسلوب والقاعدة يجب أن يتسمان بالثبات النسبي.

1 -Howard F. Stettler, op. cit., p.10

قضية للمناقشة (٦)

كان هذا تصورا مختصرا لإطار لنظرية المحاسبة لعل فيه ما قد يفيد في هذا المجال، وهذا التصور كغيره يمثل ورقة عمل للمناقشة واجتهادا خاصا ويتسم بالطبع بعدم الكمال – والكمال لله وحده – ويمثل وجهة نظر أحد المهتمين بالمحاسبة ليس إلا تخضع للمناقشة.

وقد قال الإمام أبو حنيفة عندما سئل عن اجتهاده " أهذا هو الحق الذي لا شك فيه؟" فأجاب: " والله لا أدري لعله الباطل الذي لا شك فيه، ثم أضاف: وهذا الذي نحن فيه رأي لا نجبر أحدا عليه، ومن كان عنده شيء أحسن منه فليأت به [1].

وان كان في هذا الإطار مخالفة في بعض جوانبه لأطر سابقة عليه وتالية له، فانه من الواجب مراعاة أن المخالفة هي الفاعلية العميقة الجذور لدى الباحث وهي التي تدفعه إلى التصدي للكثير من المتاعب والمشكلات والتي لو نزعت منه لما أصبح باحثا.

والمخالفة ليست غاية في ذاتها، بل هي العلاقة السطحية لقيمة عميقة، فهي علامة الحرية واستقلال العقل، والاستقلال والأصالة والمخالفة والتسامح هي من المطالب الأولى للعلم، وهي نفسها بعض القيم التي يتطلبها العلم قبل الاشتغال به، وأثناء ممارسته، وعند عرض نتائجه [2].

وقد عبر البعض عن أهمية صياغة إطار لنظرية المحاسبة بقوله:

In financial accounting, we are still in the first stage the theory development stage. We must cement financial accounting theory into the intellectual community before trying to sell it out side.

١- دكتور القصبي محمود زلط، تفسير آيات الاحكام، الجزء الأول، دار القلم، دبي، ١٩٨٧، ص ٢٩،٣٠.
٢- دكتور صلاح قنصوة، مرجع سابق، ص ٦٣.

ثبت بأهم المصطلحات — *List of Terms*

- الفترة المحاسبية	*Accounting period*
- الإطار المفاهيمي	*Conceptual framework*
- المفاهيم	*Concepts*
- الأساس النقدي	*Cash basis*
- المصروفات الرأسمالية	*Capital expenses*
- المكاسب الرأسمالية	*Capital gains*
- مبدأ التحفظ	*Conservatism principle*
- المصروفات الإيرادية المؤجلة	*Deffered expenses*
- مبدأ الإفصاح	*Disclosure principle*
- مفهوم الشخصية المعنوية المستقلة	*Entity concept*
- مبدأ الأنصاف	*Fairness principle*
- إطار	*Framework*
- المستوى العام للأسعار	*General price level*
- أساس الاستحواذ	*Holding basis*
- مبدأ المقابلة	*Matching principle*
- مبدأ الأهمية النسبية	*Materiality principle*
- مبدأ الموضوعية	*Objectivity principle*
- الفروض	*Postulation*

- المبادئ	*Principles*
- المخصصات	*Provisions*
- مدخل الملكية المشتركة	*Propriety approach*
- الإجراءات	*Procedures*
- مبدأ التحقق	*Realization principle*
- المصروفات الإيرادية	*Revenue expenses*
- الاحتياطيات	*Reserves*
- المستوى الخاص للأسعار	*Specific price level*
- المعايير	*Standards*
- الأساليب	*Techniques*

أسئلة للمراجعة عن الفصل السادس

Review Questions

(١)

ما الفرق بين الإطار المفاهيمي والإطار العلمي للمحاسبة؟

(٢)

وضح أهم المتغيرات التي تظهر مدى الحاجة إلى صياغة إطار لنظرية المحاسبة.

(٣)

"عند التعرض لصياغة إطار لنظرية المحاسبة يجب مراعاة مجموعة أساسية من المحددات."

أشرح العبارة السابقة.

(٤)

في مجال الاجتهاد ورد بهذا الفصل إطار مقترح لنظرية المحاسبة تضمن إطاراً عاماً و إطاراً تفصيلياً.

وضح رأيك في مكونات كل منهما مع التدليل

(٥)

عند الكتابة في مجال نظرية المحاسبة يوجد خلط واضح في استخدام الكلمات و تحميلها معاني من مؤلف لآخر ومن ذلك:

- المفاهيم المحاسبية - السياسات المحاسبية
- المعايير المحاسبية - الأعراف المحاسبية
- المبادئ المحاسبية - الفروض المحاسبية
- المصطلحات المحاسبية - المفاهيم المحاسبية

كيف يمكنك وضع ما سبق في إطار النظرية؟

(٦)

يرى البعض أن النظرية في مجال المحاسبة يجب أن تأتى بعد التطبيق متضمنة لنتائجه في شكل منظم، بينما يرى آخرون أن النظرية يجب أن تسبق التطبيق.

على أي الرأيين توافق ولماذا؟

(٧)

حدد مضمون و طبيعة العلاقة بين ما يلي:

أ- العلم - المهنة - النظرية – التطبيق

ب- المفهوم – المبدأ – الأسلوب – الفرض

ج – المحاسبة – القياس – العلوم الاجتماعية - الإفصاح

(٨)

حدد الصواب أو الخطأ فيما يلى مع التعليل:

١. يتعارض افتراض استمرار نشاط الوحدة مع افتراض الفترة المحاسبية أو المالية.

٢. القياس في المحاسبة يتم بواسطة مقاييس محددة متخذة وحدة النقد أساسا، ونتائجه نتائج نهائية.

٣. الوحدة المحاسبية يقصد بها في مجال نظرية المحاسبة وحدة القياس وهي العملة المتداولة في بلد القياس.

٤. العمليات المالية ينظر إليها في المحاسبة على أنها البداية لنشاط المحاسب، حيث يهتم بتتبع اثر هذه العمليات على كيان المنشأة.

٥. جامعة المنصورة يمكن أن تكون وحدة محاسبية كما يمكن أن تكون كلية التجارة وما بها وحدة محاسبية أيضا.

٦. مدخل الشخصية المعنوية المستقلة يطبق بالنسبة لشركات الأشخاص بينما الأموال المخصصة *Fund approach* قاصر على الشركات المساهمة.

٧. أصبح من الضروري اليوم أن يتضمن إطار نظرية المحاسبة المبادئ والفروض المرتبطة بالقياس الاجتماعي وإعطاء مزيد من المعلومات حول نشاط الوحدة المحاسبية.

٨. أن مضاعفة الإهلاك والتعجيل به يمثل الحل المناسب للتغلب على مشكلة انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد.

٩. نظرا لعدم اتفاق الدول من ناحية والمنظمات المهنية من ناحية أخرى على منهج واحد لمعالجة أثر انخفاض القوة الشرائية على المعلومات المحاسبية، فان مراقب الحسابات تبعا لذلك غير مسئول عن مراجعة ما قد تجريه بعض المنشآت من تعديلات في عناصر القوائم المالية.

١٠. الأرقام القياسية الخاصة أفضل من الأرقام القياسية العامة لتعديل التكلفة التاريخية.

١١. نظرية المحاسبة تمثل حصيلة الممارسة المحاسبية للنتائج.

١٢. يلزم وضع وتحديد نظرية كاملة ومستقلة لكل فرع من فروع المحاسبة.

١٣. التوصل للمعلومات المحاسبية هو وظيفة فرعية مكملة لا ترقى لأهمية وظيفة القياس.

١٤. هناك تعارض بين المبادئ المحاسبية عند ربطها بالجانب التطبيقي.

١٥. نظرية المحاسبة هي عمل محلي إقليمي لا يتعدى حدود الدولة.

١٦. مبدأ السببية ومبدأ الإفصاح يتعارضان معا.

١٧. يجب صياغة نظرية للمحاسبة لكل نوع من المنشآت.

١٨. الإجراءات يجب أن تتم قبل الأساليب والقواعد المحاسبية.

(٩)

على ضوء دراستك لنظرية المحاسبة، المطلوب إبداء الرأي العلمي في الأمور الأخلاقية التالية مبينا الأسانيد في كل حالة:

١- قامت المنشأة بشراء اصل جديد بفوائد تمويل مقابل الحصول على قرض من البنك.

ورأى المحاسب تحميل الفوائد على حسابات النتيجة، بينما رأي المدير المالي تحميلها على حساب الأصل المشترى.

٢- بلغت مصروفات الأبحاث والتطوير لإنتاج منتج جديد في احدى الشركات الصناعية مبلغ ١,٠٠٠,٠٠٠ جنيه وقد راي المدير المالي تحميل هذا المبلغ

بالكامل ضمن مصروفات السنة التي تم فيها الدفع بينما راي المحاسب توزيع المبلغ على ٥ سنوات.

٣- تسير الشركة على سياسة الإنتاج المباع بموقع مصانعها ويتحمل العميل مصروفات نقل المبيعات وله الخيار في استخدام وسائل نقل الشركة أو غيرها وقد بلغت مصروفات نقل المبيعات ٥٠٠,٠٠٠جنيه راي المدير المالي ضرورة خصمها بعد مجمل الربح بينما راي رئيس الحسابات ضرورة خصمها قبل حساب مجمل الربح.

٤- في احدى الشركات الصناعية أصبحت القيمة الدفترية لجزء من الآلات صفرا، ونظرا لإمكان الاستفادة من هذه الآلات لمدة قادمة، راي المدير المالي الاستمرار في حساب الإهلاك بنفس النسبة السابقة، بينما راي رئيس الحسابات عدم الحاجة إلى حساب إهلاك للأصل.

٥- تشغل احدى الشركات نشاطها في عقارين أحدهما مملوك لها والآخر مستأجر بقيمة إيجاريه ٦٠٠٠ جنيه وفي نهاية العام رأى رئيس الحسابات ضرورة حساب قيمة إيجاريه للعقار المملوك وقيمتها ٨٠٠٠ جنيه ضمن المصروفات بينما رأى المدير المالي عدم ضرورة ذلك.

(١٠)

وضح الفرض أو المبدأ أو المبادئ العلمية التي تفسر بها الإجراءات المحاسبية التالية:

١- فتح حساب واحد لراس مال الشركاء في شركة التضامن.

٢- حجز احتياطي ارتفاع أسعار أصول ثابته.

٣- حساب إهلاك للأصول الثابتة كعبء على الإيراد.

٤- تقييم المخزون بالتكلفة أو السوق أيهما اقل.

٥- إعداد عمود للسنة السابقة في القوائم المالية بجانب عمود السنة الحالية.

٦- وجود تفسيرات مذيلة بها القوائم المالية.

٧- عدم حساب ربح لعقد مقاولة انجز منه ٢٠% حتى نهاية السنة المالية.

٨- فتح حساب مستقل للعربون في الدفاتر عن بضاعة ستباع بدلا من حساب العميل.

٩- ظهور مجموعة الأصول المتداولة قبل مجموعة الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي.

١٠- عدم إدراج المكاسب الرأسمالية في قائمة الدخل وإدراجها ضمن الاحتياطي الرأسمالي.

١١- ظهور نفقات الحملة الإعلانية بجانب الأصول من الميزانية.

١٢- الاعتراض على توزيع أرباح مرتفعة على حملة الأسهم من قبل حملة السندات.

١٣- الاعتراض على توزيع مكافآت كبيرة على أعضاء مجلس الإدارة من قبل حملة الأسهم.

الفصل السابع

تحليل للمعايير المحاسبية
في ضوء الإطار المفاهيمي
وإطار نظرية المحاسبة

Accounting Standards, Conceptual Framework &Accounting Theory

نطاق الدراسة

Scope of Chapter

تتضمن الدراسة في هذا الفصل عرضاً للمعايير المحاسبية الصادرة حتى عام ٢٠١٥م في علاقتها بكل من الإطار المفاهيمي وبنظرية المحاسبة، للتعرف على مدى الاتساق بين كلٍ من النظرية والمعايير وأثر ذلك على الممارسة المحاسبية.

تمهيد:

عند عرض الإطار العام لنظرية المحاسبة – في الفصل السابق - تبين أن المعايير *Standards* تمثل جوهر الجانب التطبيقي في إطار النظرية؛ والاتجاه العالمي الحالي هو العمل على صياغة معايير محاسبية موحدة.

وفي ٩ يوليو من عام ٢٠١٥م أصدر وزير الاستثمار في مصر قراراً برقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بمعايير المحاسبة المصرية الواجبة التطبيق اعتبارا من ٢٠١٦/١/١م. على الشركات المقيدة أسهمها في سوق الأوراق المالية، وقد جاء في التمهيد لهذه المعايير ما يلي:

"أعدت معايير المحاسبة المصرية طبقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *IFRS* الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين وذلك باستثناء المعالجات المشار إليها بالملحق المرفق"[١].

بينما أوضح ملحق التمهيد لمعايير المحاسبة المصرية ما يلي:

أولاً: أهم نقاط الخروج عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية"

١- توزيعات الأرباح على العاملين وأعضاء مجلس الإدارة لا يتم إدراجها كمصروفات ضمن قائمة الدخل بل تثبت كتوزيع للربح وذلك تطبيقاً للمتطلبات القانونية.
٢- تأثير ذلك على كل من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) "نصيب السهم في الأرباح" ومعيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين"

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي"

---

[١] معايير المحاسبة المصرية، الوقائع المصرية، العدد ١٥٨، ص ت-١

- تم إعداد هذا المعيار مختلفاً عن معيار المحاسبة الدولي رقم (١٧) الخاص بالتأجير وذلك لما احتواه القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ والخاص بالتأجير التمويلي في ماديته "٢٤"، "٢٥" من معالجات محاسبية ملزمة تختلف تماماً عن المعالجات السائدة دولياً حيث يحتفظ المؤجر في دفاتره بالأصل المستأجر ويقوم بإهلاكه ويقوم المستأجر بتحميل الأرباح أو الخسائر بقيمة المدفوعات عن عقود التأجير كمصروفات تخص الفترة التي سددت فيها.

ثانياً: اختيارات تم استبعادها من المعايير المصرية:

أ. معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية"

- تم استبعاد اختيار إعداد قائمة الدخل الشامل كقائمة واحدة ونصت المعايير المصرية على إعداد قائمة دخل منفصلة (الأرباح والخسائر) وقائمة الدخل الشامل.

ب. معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة واهلاكتها"

- تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم في الفقرات من "٣١" إلى "٤٢" من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج وتستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة الواردة بالفقرة "٣٠".

ج. معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة"

- تم إلغاء الفقرات الخاصة ببديل استخدام طريقة حقوق الملكية في القوائم المالية المستقلة وما استتبع ذلك من تعديل الفقرات من "٤" إلى "٨" والفقرتين "١٠"، "١٢" من هذا المعيار.

د. معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة"

- تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم في الفقرات من "٧٥" إلى "٨٧" و "١٢٤"، "١٢٥" من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج وتستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة الواردة بالفقرة "٧٤".

ه. معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري"

- تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج القيمة العادلة في الفقرات "٣١" ومن "٣٣" إلى "٥٥" ومن "٦٠" إلى "٦٥" ومن "٧٤" إلى "٧٩" من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج وتستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة الوارد بالفقرات "٥٦" و "٧٩"

ثالثا: استثناءات تم استبعادها:

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة"

- تم إلغاء الفقرات الخاصة باستثناء المنشآت الاستثمارية من التجميع في الفقرات من "٢٧" إلى "٣٣" من هذا المعيار.

تم التأكيد على إلغاء هذا الاستثناء من التجميع في الفقرة "٤" من هذا المعيار

الفرع الأول

تحليل للهيكل العام لمعايير المحاسبة الدولية

- التسلسل العام للمعايير الدولية ٤١ معياراً من رقم ١ حتى رقم ٤١
- المعايير الدولية التي تم إيقاف العمل بها وسحب ثلاثة عشر معياراً هي أرقام:

٣، ٤، ٥، ٦، ٩.

١٣، ١٥، ٢٢، ٢٥، ٣٤.

- أما عن المعايير المحاسبية المصرية السارية فهي ٣٩ معياراً وفق الإصدار المصري في عام ٢٠١٥ وهي:

رقم المعيار	عنوان المعيار
(١)	عرض القوائم المالية
(٢)	المخزون
(٤)	قائمة التدفقات النقدية
(٥)	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
(٧)	الأحداث التالية بعد الفترة المالية
(٨)	عقود الإنشاء
(١٠)	الأصول الثابتة واهلاكتها
(١١)	الإيراد

(١٢)	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
(١٣)	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
(١٤)	تكاليف الاقتراض
(١٥)	الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة
(١٧)	القوائم المالية المجمعة والمستقلة
(١٨)	الاستثمارات في شركات شقيقة
(٢٠)	القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بالتأجير التمويلي
(٢١)	المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد
(٢٢)	نصيب السهم في الأرباح
(٢٣)	الأصول غير الملموسة
(٢٤)	ضرائب الدخل
(٢٥)	الأدوات المالية: العرض
(٢٦)	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
(٢٨)	المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة
(٣٠)	التقارير المالية الدورية
(٣٤)	الاستثمار العقاري
(٣٥)	الزراعة
(٣٧)	عقود التأمين
(٣٨)	مزايا العاملين
(٤٦)	المحاسبة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

معايير التقارير المالية المالية *IFRS* عددها ١٣ معياراً بيانها كما يلي:

الرقم	عنوان المعيار	المقابل في المعيار المصري
١	تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة	ليس له مقابل
٢	الدفع على أساس الأسهم	(٣٩)
٣	تجميع الأعمال	(٢٩)
٤	عقود التأمين	(٣٧)
٥	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	(٣٢)
٦	استكشاف وتقييم الموارد المعدنية	(٣٦)
٧	الأدوات المالية: الافصاحات	(٤٠)
٨	القطاعات التشغيلية	(٤١)
٩	الأدوات المالية	
١٠	القوائم المالية الموحدة	(٤٢)
١١	الترتيبات المشتركة	(٤٣)
١٢	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	(٤٤)
١٣	قياس القيمة العادلة	(٤٥)

وفي عام ٢٠١٤ صدر معياران هما:

IFRS 14: Regulatory Deferral Accounts

صدر في ٢٠١٤/١/٣٠م ليسرى ابتداءً من ٢٠١٦/١/١م

IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers

صدر في ٢٠١٤/٥/٢٨م ليسرى ابتداءً من ٢٠١٧/١/١م

IFRS 16: Leases

صادر فى ٢٠١٦/١/١٣ ليسرى ابتداءً من ٢٠١٩/١/١م أو بعده.

IFRS 17: Insurance Contracts

صادر فى ٢٠١٧/٥/١٨ ليسرى ابتداءً من ٢٠٢١/١/١م أو بعده.

اعتبارات أساسية لتفهم وتطبيق المعايير المحاسبية (الإصدار المصري ٢٠١٥):

عند العمل بالمعايير يجب ملاحظة الاعتبارات التالية:

أولاً: تخضع الموضوعات التي لم يتم تناولها في المعايير المصرية في معالجتها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لحين صدور المعايير المصرية التي تتناول هذه الموضوعات.

ثانياً: تعتبر إدارة المنشأة مسئولة عن إعداد قوائمها المالية المعتمدة والمنشورة وفي هذه الحالة يجب أن تلتزم عند إعداد هذه القوائم بما جاء بمعايير المحاسبة المصرية من معالجات وعرض وإفصاح.

ثالثاً: قد تحتاج إدارة المنشأة إلى استخراج قوائم أو بيانات مالية من اجل التحليل والتقييم واتخاذ القرار وفي هذه الحالة تعد هذه القوائم أو البيانات بمثابة قوائم وبيانات داخلية ليس من الضروري الالتزام في إعدادها بالمعالجات

والعرض والإفصاح الوارد في معايير المحاسبة المصرية، ويجب على الإدارة عند تقديمها لهذه القوائم أو البيانات إبعاد أي لبس لدى مستخدمها قد يؤدي إلى اعتقاده بأنها تمثل القوائم أو البيانات المالية المعتمدة والمنشورة.

رابعاً: يحتوي كل معيار على عدد من الفقرات تتناول موضوع المعيار، بعض هذه الفقرات مطبوع بخط سميك مائل وتمثل نص المعيار في حين أن الفقرات الأخرى تمثل شرح للمعيار ويجب في كل الأحوال قراءة المعايير مع شرحها كوحدة واحدة.

خامساً: تحتوي بعض المعايير على فقرات أشير أمامها بأنها ملغاة بدلا من حذفها وتعديل أرقام فقرات المعيار التالية، وقد استخدم هذا الأسلوب للمحافظة على تسلسل أرقام فقرات المعايير وعدم اللجوء إلى تغيير أرقام الفقرات عند الإشارة إليها في معايير أخرى.

سادساً: يجب تطبيق المعايير المحاسبية على البنود الهامة نسبيا أما البنود قليلة الأهمية فيمكن الاسترشاد بالمعايير في معالجتها، وتقاس أهمية البند بمدى تأثيره على المستخدم العادي للقوائم المالية وذلك في ضوء قيمة البند وعلاقته بحجم المنشأة والظروف المحيطة.

التحليل الكلي لمعايير المحاسبة:

من الاطلاع على المعايير المحاسبية يمكن للكاتب عرض بعض الملاحظات والتساؤلات حول هذه المعايير لعل فيها ما قد يفيد عند التطبيق المستهدف لها فيما يلي:

أولا: منهجية ترتيب المعايير

للأسف يصعب التعرف على منهجية واضحة لترتيب المعايير، ولا يوجد أساس يمكن الاستناد إليه في ذلك، فقط قد يكون ترتيب تاريخ الإصدار لكل معيار هو أساس إعطاء الرقم له.

وفي رأيي أن الاعتماد على تاريخ الإصدار في ترتيب وترقيم المعايير لا يساعد على فهم هذه المعايير والعلاقة بينها، وطالما أن المعايير أعيد صياغتها أكثر من مرة كان من الممكن إعطاؤها ترتيب منطقي لموضوعاتها، وكان ذلك ملائما عند إعادة صياغة بعض هذه المعايير تحت مسمى معايير التقارير المالية الدولية *IFRS*.

وفي مصر كان من الممكن إعطاء ترتيب منطقي ويكتب أمامه الرقم المقابل للمعيار الدولي، لان بقاء الحال على الشكل الحالي لا يساعد على تفهم المعايير والعلاقة المفترضة بينها، وفي هذا الاتجاه يمكن النظر في مصر – في رأيي – في تبويب المعايير وفقا لموضوعاتها أو الالتزام بالترتيب الوارد بالمعايير الدولية كما يلي:

(أ) المعايير العامة:

وهي المتعلقة بالموضوعات التالية:

- عرض القوائم المالية.
- المخزون.
- قائمة التدفقات النقدية.
- السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.
- الأحداث التالية لتاريخ الميزانية.
- الأصول الثابتة واهلاكتها.
- الإيراد.
- آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
- تكلفة الاقتراض.
- نصيب السهم في الأرباح.

- الأصول غير الملموسة.
- المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة.
- اضمحلال قيمة الأصول.
- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة.

(ب) معايير خاصة بمجالات محددة:

- عقود الإنشاء.
- المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.
- الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة.
- القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي.
- المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد.
- ضرائب الدخل.
- الزراعة.
- التنقيب وتقييم الموارد التعدينية.
- عقود التأمين.
- مزايا العاملين.
- المدفوعات المبنية على أسهم.

(جـ) معايير للقياس والإفصاح المحدد الغرض وهي:

- الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة.
- القوائم المالية المجمعة والمستقلة.
- الاستثمارات في شركات شقيقة.

- الأدوات المالية: العرض والإفصاح.
- الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.
- حصص الملكية في المشروعات المشتركة.
- تجميع الأعمال.
- القوائم المالية الدورية.
- التقارير القطاعية.

وفي مجموعة المعايير العامة يمكن التبويب طبقا لمنهجية العمل المحاسبي إما ابتداء بعمليات القياس أو بعمليات الإفصاح والتوصيل، وطبقا للاتجاه الثاني يمكن تبويب هذه المجموعة كما يلي:

- عرض القوائم المالية.
- قائمة التدفقات النقدية.
- السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.
- الأحداث التالية لتاريخ الميزانية.
- الإيراد.
- آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
- تكلفة الاقتراض.
- المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة.
- اضمحلال قيمة الأصول.
- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة.
- التقارير القطاعية.

ثانياً: منهجية الإعداد في مصر

لم يوضح في مقدمة المعايير المصرية أسماء أعضاء اللجنة التي قامت بهذا العمل الجيد، والمنهجية التي طبقت في إعدادها ولا عدد الاجتماعات ولماذا كان الاختلاف في المجالات الأربعة الموضحة في مقدمة المعايير المصرية بينها وبين المعايير الدولية غير المتطلبات التشريعية.

وهذا أمر يجب تداركه في الطبعة التالية للمعايير حيث أن ذلك يمثل أساسا في التعامل مع المعايير وكما هو مطبق في إصدار المعايير الدولية والمعايير السعودية والأردنية وغيرها.

ثالثاً: محتوى المعايير

ظهرت المعايير بشكل مطابق للمعايير الدولية من عنوان ورقم لكل معيار، وعدد من الفقرات تتناول موضوع المعيار، ومنها فقرات مطبوعة بخط سميك تمثل نص المعيار والأخرى تمثل شرح المعيار، والنص والشرح متكاملان ويجب قراءة المعايير مع شرحها كوحدة واحدة، وهنا يظهر تساؤل مؤداه: هل كان من الأفضل عرض نص المعيار كوحدة ثم الشرح بعده؟

وهناك ملاحظة هامة في هذا المجال وهي أن المعايير تمثلت في مجموعة من القواعد والأساليب المحددة والواجبة التطبيق دون الإشارة إلى الأساس العلمي الذي استند إليه المعيار من فروض أو مبادئ محاسبية في الاختيار.

ولعل هذه النتيجة كانت سبباً في الاهتمام بصياغة الإطار المفاهيمي المشترك الصادر المرحلة الأولى منه في سبتمبر ٢٠١٠

وهذا في رأيي أمر واجب في تبرير صياغة محتوى المعيار، كما أن معظم المعايير خلت من ملاحق توضيح كيفية التطبيق لما ورد في المعيار، وهذا نقص يجب تداركه، حتى يسهل تطبيق المعايير دون اجتهادات في هذا المجال تبعدها عن الهدف منها.

بمعنى أن المعايير ينقصها التكامل في الإطار العلمي والإطار التطبيقي المفترض، وفي مؤلف مستقل سوف يحاول الكاتب إظهار ذلك.

رابعاً: عناوين المعايير

إن عملية ضبط مضامين المصطلحات أمر مفترض في أي عمل علمي، وقد لوحظ أن اختيار عناوين بعض المعايير يحتاج إلى مزيد من الضبط، من ذلك المعايير التالية:

- الزراعة.
- عقود الإنشاء.
- عقود التأمين.
- ضرائب الدخل.
- تجميع الأعمال.
- التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية.

حيث أن هذه العناوين لا تعطي دلالة واضحة عن المحتوى المحدد للمعيار.

وفي رأيي أن عنوان المعيار يجب أن يشمل على عملية الاعتراف والقياس أو العرض والإفصاح أو كليهما، وتحديد أكثر وضوحاً **لنطاق** المعيار كما حدث في المعايير التالية:

- آثار التغيرات في أسعار سعر صرف العملات الأجنبية.
- الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة.
- القوائم المالية الدورية.
- التقارير القطاعية.

خامسا: هيكل المعايير

في ضوء ما تقدم أصبح هيكل المعايير الدولية في نهاية عام ٢٠١٣م عدد ٤١ معياراً منها ثلاثة عشر معايير سحبت والساري ٢٨ معياراً، بالإضافة إلى إصدار ثلاثة عشر من المعايير الدولية للتقارير المالية *IFRS* وهي:

١- تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة

٢- الدفع على أساس الأسهم

٣- اندماج الأعمال

٤- عقود التأمين

٥- الأصول المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة

٦- استكشاف وتقييم الموارد المعدنية

٧- الأدوات المالية: الافصاحات

٨- القطاعات التشغيلية

٩- الأدوات المالية

١٠-البيانات المالية الموحدة

١١-الترتيبات المشتركة

١٢-الافصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى

١٣-قياس القيمة العادلة

وفيما عدا المعيار رقم (١) أخذت المعايير المصرية بباقي معايير التقارير المالية الدولية في إصدار عام ٢٠١٥.

سادسا: أخطار الترجمة

كما ورد في التمهيد للمعايير بأنها أعدت طبقا للمعايير الدولية للتقارير المالية *IFRS* فكان من المفضل تفادي أخطار الترجمة ومن أمثلة ذلك:

مسمى المعايير:

- معايير المحاسبة المصرية كان الأفضل معايير المحاسبة والتقارير المالية الإصدار المصري *EFRS* وذلك لتحقيق الاتساق مع المسمى الحديث للمعايير الدولية.

- قوائم التدفق النقدي **أم** قائمة التدفقات النقدية.
- معلومات يتم عرضها في صلب الميزانية **أم** الإفصاح في متن قائمة المركز المالي.
- تكلفة الحاصلات المحصودة **أم** تكلفة المحصول الناتج.
- الضرائب على الدخل **أم** المحاسبة عن الضريبة على الدخل.
- تكرار تعريف القيمة العادلة في أكثر من معيار بنفس المضمون.

وقد أكد على هذه النتيجة دراسة من مكتب برايس ووتر هاوس كوبرز مقدمة إلى مؤتمر كلية التجارة جامعة القاهرة، في يونيو من عام ٢٠٠٥ ما يلي:

"صعوبة ترجمة المعايير الدولية إلى اللغة العربية حيث أن القائمين بعملية الترجمة غير متخصصين في مجال الترجمة على الرغم من كفاءتهم فنيا من جهة التطبيق، وينتج عن ذلك إما إغفال بعض الجزئيات في المعايير الدولية التي يصعب ترجمتها أو ترجمتها بصورة تعطي أكثر من معنى مما يؤدي إلى تطبيقها بأكثر من مفهوم"(١)

---

١ - مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة في عالم متغير، يونيو ٢٠٠٥، جامعة القاهرة- كلية التجارة، ص ٤.

واقترحت الورقة ضرورة وجود جهة متخصصة في عملية الترجمة تمول من جهة مستقلة تكون مسئوليتها الأولى تتبع التعديلات المتلاحقة التي تطرأ على معايير المحاسبة الدولية وترجمتها بصورة سريعة إلى اللغة العربية حتى نضمن تطبيق كل ما هو جديد في هذا المجال.

والخلاصة فيما سبق:

أن الإصدار الأخير للمعايير الدولية للتقارير المالية ومن ثم الإصدار المصري لها كان في حاجة إلى استكمال مجموعة من العناصر تمت الإشارة إليها في هذا الفصل، ولعل استكمال هذه العناصر يكون محل اهتمام القائمين على هذا العمل في مصر لاستكمال متطلبات التطبيق المتكامل.

ويوضح البعض سبعة عشر سببا لاختلاف التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي كما يلي [١]:

1. *Nature of business ownership and financing system.*
2. *Colonial inheritance.*
3. *Invasions.*
4. *Taxation.*
5. *Inflation.*
6. *Level of education.*
7. *Age and size of accountancy profession.*
8. *Stage of economic development.*
9. *Legal system.*

[1]) Craig & Geffery، op. cit.، p 96

10.Culture.

11.History.

12.Geography.

13.Language.

14.Influence of theory.

15.Political system & social climate.

16.Religion.

17.Accidents.

الفرع الثاني

الإطار المفاهيمي وصياغة المعايير المحاسبية

قبل عرض الإطار المفاهيمي المشترك الصادر في عام ٢٠١٠م والأغراض المقارنة مع إطار إعداد وعرض القوائم المالية السابقة يمكن عرض ما يلي:

تحليل لإطار إعداد وعرض القوائم المالية في معايير المحاسبة المصرية:

بهدف إصدار معايير المحاسبة المصرية تم الإفصاح عن "إطار إعداد وعرض القوائم المالية في المعايير الصادرة في عام ٢٠١٥ "وقد ورد في هذا الإطار ما يلي:

تمهيد:

تعد القوائم المالية عادة في ضوء نموذج محاسبي مبني على التكلفة القابلة للاسترداد وعلى مفهوم الحفاظ على رأس المال ويمكن أن يكون هناك نماذج أخرى ومفاهيم أكثر ملائمة لتحقيق هدف توفير المعلومات المفيدة لصانع القرارات الاقتصادية، إلا انه لا يوجد في الوقت الحاضر اتفاق عام على التغيير، ولقد اعد هذا الإطار ليكون ملائما لمدى من النماذج المحاسبية ومفاهيم رأي المال والحفاظ عليه.

المقدمة:

الغرض من الإطار:

١. يضع هذا الإطار المفاهيم التي تبني عليها عملية إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين والغرض منها هو:

أ- مساعدة لجنة وضع المعايير في تطوير معايير محاسبية مصرية مستقبلية وفي إعادة النظر في معايير المحاسبة المصرية الموجودة.

ب- مساعدة لجنة وضع المعايير في تحقيق التوافق بين الأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال وضع أساس لتقليل عدد طرق المعالجة البديلة المسموح بها في معايير المحاسبة المصرية.

ت- مساعدة معدي القوائم المالية في تطبيق معايير المحاسبة المصرية وفي التعامل مع رؤوس موضوعات ستكون موضوعا لإصدار معيار محاسبي مصري.

ث- مساعدة مراجعي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية متطابقة مع معايير المحاسبة المصرية.

ج- مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تفسير المعلومات المحتواه في القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية.

٢. لا يمثل هذا الإطار معيار محاسبي مصري، وعليه فانه لا يحدد معايير لكيفية قياس أو الإفصاح عن أي أمر، وليس في هذا الإطار ما يجعله يرجع على أي معيار محاسبي مصري محدد.

٣. تقر لجنة المعايير بأنه في حالات محدودة قد يكون هناك تعارض بين هذا الإطار وبين معيار محاسبي مصري ما، وفي مثل هذه الحالات عندما يكون هناك تعارض فان متطلبات المعيار المحاسبي المصري ترجع على هذا الإطار، وعلى كل حال، طالما أن لجنة المعايير سوف تستنير بهذا الإطار عند وضع معايير مستقبلية وعند مراجعتها للمعايير الموجودة، فان عدد حالات التعارض بين الإطار ومعايير المحاسبة المصرية ستقل مع مرور الزمن.

سيتم مراجعة هذا الإطار من وقت لآخر على ضوء خبرة اللجنة في العمل بموجبه.

هذا وقد صدر قرار وزير الاستثمار في مصر رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ خاصاً بإصدار المعايير المصرية تضمن بالإضافة إلى التمهيد ما يلي:

أ. أهداف القوائم المالية

الجزء (١): الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة:

مقدمة

هـ د ١. إن الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة يشكل أساس هذا الإطار وتتدفق منطقياً من الهدف، الجوانب الأخرى من هذا الإطار – مثل مفهوم المنشأة المصدرة للقوائم المالية والخصائص النوعية والقيود على المعلومات المالية المفيدة وعناصر القوائم المالية والاعتراف والقياس والعرض والإفصاح-

الهدف والفائدة ومحددات القوائم المالية ذات الأغراض العامة.

هـ د ٢. إن الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو توفير معلومات مالية عن المنشأة المصدرة للتقارير يمكن أن تكون مفيدة للمستخدمين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين في اتخاذ قرارات بشأن توفير الموارد للمنشأة وتشمل تلك القرارات شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية وأدوات الدين ومنح أو تسوية القروض وغيرها من أشكال الائتمان.

هـ د ٣. تعتمد قرارات المستثمرين الحاليين والمحتملين حول شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية وأدوات دين، على العوائد التي يتوقعونها من الاستثمار في تلك الأدوات على سبيل المثال الأرباح، ومدفوعات أصل الدين والفائدة أو ارتفاع سعر السوق وبالمثل قرارات المقرضين الحاليين والمحتملين والدائنين الآخرين عن منح أو تسوية القروض وغيرها من أشكال الائتمان تعتمد على مدفوعات أصل الدين والفائدة أو العوائد الأخرى التي يتوقعونها وتعتمد توقعات المستثمرين

والمقرضين والدائنين الآخرين عن العائد على تقييمهم لقيمة وتوقيت وعدم التأكد (التقدير) لصافي التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وبالتالي فإن المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين بحاجة إلى معلومات لمساعدتهم على تقييم تقديراتهم لصافي التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة.

هـ د ٩. تهتم إدارة المنشأة المصدرة للقوائم المالية أيضاً بالمعلومات عن المنشأة ومع ذلك فإن الإدارة ليس بالضروري أن تعتمد على القوائم المالية ذات الأغراض العامة وذلك لقدرتها على الحصول على المعلومات المالية التي تحتاجها داخلياً.

هـ د ١٠. قد تجد الأطراف الأخرى مثل الجهات الرقابية وأعضاء الجهات العامة الأخرى بخلاف المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين القوائم المالية ذات الأغراض العامة مفيدة أيضاً ومع ذلك لا يتم توجيه هذه القوائم أساساً لهذه الأطراف الأخرى.

هـ د ١١. تستند التقارير المالية إلى حد كبير على تقديرات وافتراضات ونماذج بخلاف التوصيف الفعلي ويحدد الإطار العام المفاهيم التي تقوم عليها هذه التقديرات والافتراضات والنماذج وهذه المفاهيم هي الهدف الذي يسعى إليه كل من لجنة المعايير ومصدري القوائم المالية وكما هو الحال مع معظم الأهداف فإن رؤية الإطار لإعداد القوائم المالية المثالية من غير المرجح أن تتحقق بالكامل على الأقل في المدى القصير لأن ذلك يستغرق وقتاً طويلاً لفهم وقبول وتنفيذ أساليب جديدة لتحليل المعاملات وغيرها من الأحداث ومع ذلك فغن تحديد الهدف الذي يسعى إليه الإطار أمر ضروري في تطوير القوائم المالية وذلك لتحسين فائدتها.

المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية والمطالبات ضد المنشأة والتغيرات في الموارد والمطالبات:

هـ د ١٢. توفر القوائم المالية ذات الأغراض العامة معلومات حول المركز المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية وتكون هذه المعلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات ضد المنشأة المصدرة للقوائم المالية. كما توفر القوائم المالية معلومات حو آثار المعاملات وغيرها من الأحداث التي تغير الموارد الاقتصادية والمطالبات ضد المنشأة. كلا النوعين من المعلومات توفر مدخلاً مفيداتً لاتخاذ قرارات حول توفير الموارد للمنشأة.

الموارد الاقتصادية والمطالبات:

هـ د ١٣. من الممكن أن تساعد المعلومات عن طبيعة وقيم الموارد الاقتصادية ومطالبات المنشأة المصدرة للقوائم المالية مستخدمي القوائم المالية على تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف المالية للمنشأة كما يمكن أن تساعد هذه المعلومات مستخدمي القوائم لتقييم السيولة للمنشأة المصدرة للقوائم المالية وملاءمتها وكذلك احتياجاتها من التمويل الإضافي ومدى نجاحها المرجح في الحصول على ذلك التمويل وتساعد المعلومات حول أولويات ومتطلبات دفع المطالبات الحالية مستخدمي القوائم على التنبؤ بكيف سيتم توزيع التدفقات النقدية المستقبلية بين أصحاب المطالبات ضد المنشأة المصدرة للقوائم المالية (الدائنين).

هـ د ١٤. هناك أنواع مختلفة من الموارد الاقتصادية تؤثر على تقييم مستخدم القوائم لتقديرات المنشأة المصدرة للقوائم المالية للتدفقات النقدية المستقبلية بشكل مختلف. بعض التدفقات النقدية المستقبلية تنتج مباشرة من الموارد الاقتصادية الموجودة بالفعل مثل الحسابات المدينة، وتنتج التدفقات النقدية الأخرى عن استخدام العديد من الموارد مجتمعة لإنتاج وتسويق السلع أو الخدمات للعملاء. وعلى الرغم من أن تلك التدفقات

النقدية لا يمكن تحديدها مع الموارد الاقتصادية الفردية (أو المطالبات) فإن مستخدمي القوائم المالية بحاجة إلى معرفة طبيعة وقيمة الموارد المتاحة للاستخدام في عمليات المنشأة المصدرة للقوائم المالية.

التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات

هـ د ١٥. تنتج التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشاة المصدرة للقوائم المالية عن الأداء المالي لهذه المنشاة (راجع الفقرات من هـ د ١٧ إلى هـ د ٢٠) وعن أحداث أو معاملات أخرى مثل إصدار أدوات دين أو حقوق الملكية (راجع الفقرة هـ د ٢١) وللتقييم الصحيح لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية عن المنشأة المصدرة للقوائم المالية يحتاج مستخدمو القوائم المالية إلى القدرة على التمييز بين كل من هذه التغيرات.

هـ د ١٦. تساعد المعلومات عن الأداء المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية مستخدمي القوائم على فهم العائد الذي أنتجته المنشأة من مواردها الاقتصادية. وتوفر المعلومات عن العائد الذي أنتجته المنشأة مؤشراً على مدى نجاح الإدارة في مسئولياتها عن الاستخدام الكفء والفعال لموارد المنشاة المصدرة للقوائم المالية. إن المعلومات حول تباين ومكونات هذا العائد أيضاً مهمة وخاصة في تقييم عدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية والمعلومات عن الأداء المالي السابق للمنشأة المصدرة للقوائم المالية وكيفية قيام إدارتها بمسئولياتها تكون مفيدة عادة في التنبؤ بالعائدات المستقبلية للمنشاة من مواردها الاقتصادية.

الأداء المالي الذي تعكسه المحاسبة على أساس الاستحقاق:

هـ د ١٧. يصور أساس الاستحقاق تأثيرات المعاملات وغيرها من الأحداث والظروف على الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشاة المصدرة للقوائم المالية في الفترات التي تحدث فيها تلك التأثيرات حتى وإن كانت

المقبوضات والمدفوعات النقدية الناتجة عنها تحدث في فترة مختلفة وهذا امر هام لأن المعلومات حول الموارد الاقتصادية والمطالبات والتغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال فترة ما توفر أساساً أفضل لتقييم أداء المنشأة في الماضي والتنبؤ بالمستقبل، ومن تلك المعلومات المرتبطة فقط بالمقبوضات والمدفوعات النقدية خلال الفترة.

هـ د ١٨. إن المعلومات حول الداء المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال الفترة والتي تعكس التغيرات فقي الموارد الاقتصادية والمطالبات بخلاف الموارد الإضافية التي تحصل عليها مباشرة من قبل المستثمرين والدائنين (راجع الفقرة هـ د ٢١) تكون مفيدة في تقييم تاريخ المنشأة ومقدرتها المستقبلية على توليد صافي تدفقات نقدية وتشير هذه المعلومات إلى أي مدى زادت الموارد الاقتصادية للمنشأة وبالتالي مقدرتها على توليد التدفقات النقدية الصافية من خلال عملياتها بدلاً منن الحصول على موارد إضافية مباشرة من قبل المستثمرين والدائنين.

هـ د ١٩. إن المعلومات المتوفرة عن الأداء المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال فترة ما قد تشير أيضاً إلى أي مدى قد أثرت أحداث – مثل التغيرات في أسعار السوق أو أسعار الفائدة بالزيادة أو النقصان – على الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشاة وبالتالي التأثير على مقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية صافية.

الأداء المالي الذي تعكسه التدفقات النقدية التاريخية:

هـ د ٢٠. إن المعلومات عن التدفقات النقدية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال فترة ما أيضاً تساعد المستخدمين لتقييم مقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية صافية في المستقبل. وتشير إلى كيفية حصول المنشاة على النقدية والتصرف فيها بما في ذلك معلومات عن اقتراضها وسدادها للديون وتوزيعات الأرباح النقدية أو التوزيعات النقدية الأخرى

للمستثمرين والعوامل الأخرى التي قد تؤثر على السيولة أو الملاءة المالية للمنشأة. وتساعد المعلومات عن التدفقات النقدية المستخدمين على فهم عمليات المنشأة وتقييم أنشطتها التمويلية والاستثمارية وتقييم السيولة والملاءة المالية وتفسير المعلومات الأخرى حول الأداء المالي للمنشأة.

التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات التي لا تنتج عن أداء مالي:

هـ د ٢١. قد تتغير أيضاً الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المصدرة للقوائم المالية لأسباب أخرى بخلاف أداءه المالي مثل لإصدار أسهم ملكية لإضافية. وتعتبر المعلومات حول هذا النوع من التغير في الموارد الاقتصادية للمنشأة ضرورية لإعطاء المستخدمين فهم كامل لماذا تغيرت الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشاة والآثار المترتبة على هذه التغيرات على الأداء المالي المستقبلي لها.

ب. المنشأة المصدرة للقوائم المالية

الجزء (٢): المنشأة المصدرة للقوائم المالية

مقدمة:

م م ١. الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم بيانات مالية عن المنشأة المصدرة وتكون هذه البيانات مفيدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير موارد للمنشأة وكذلك في تقييم ما إذا كانت الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بالمنشاة قد استخدموا هذه الموارد بكفاءة وفاعلية ومفهوم المنشاة المصدرة للقوائم المالية يسعى إلى تعزيز هذا الهدف.

التوصيف:

م م ٢. المنشاة المصدرة للقوائم المالية هي كيان محدد من الأنشطة الاقتصادية ومعلوماتها المالية قد تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين الذين لا يستطيعون الحصول مباشرة على المعلومات التي يحتاجونها في اتخاذ القرارات بشأن توفير الموارد للمنشأة وفي تقييم ما إذا كانت الإدارة والمسئولين عن الحوكمة لهذه المنشأة قد استخدموا هذه الموارد بكفاءة وفاعلية.

م م ٣. للمنشأة المصدرة للقوائم المالية ثلاثة خصائص:

أ- أنشطة المنشأة الاقتصادية قد تم تنفيذها أو جاري تنفيذها أو سيتم تنفيذها.

ب- هذه الأنشطة الاقتصادية يمكن تمييزها بموضوعية عن أنشطة المنشآت الأخرى وكذلك عن البيئة الاقتصادية التي توجد بها المنشأة.

ت- المعلومات المالية الخاصة بالأنشطة الاقتصادية لهذه المنشأة قد تكون مفيدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة وفي تقييم ما إذا كانت الإدارة والمسئولين عن الحوكمة لهذه المنشأة قد استخدموا هذه الموارد استخداماً فعالاً وكفئاً.

ومع أن هذه الخصائص ضرورية إلا أنها ليست دائماً كافية لتحديد المنشأة المصدرة للقوائم المالية.

م م ٤. إن تحديد المنشأة المصدرة للقوائم المالية في موقف معين يتطلب الأخذ في الاعتبار الفروقات بين الأنشطة الاقتصادية التي تم تنفيذها والجاري تنفيذها أو التي سوف يتم تنفيذها والوجود القانوني لمنشأة ليس كاف لتحديد المنشاة المصدرة للقوائم المالية. فالمنشأة المصدرة للقوائم المالية يمكن أن تشمل أكثر من منشأة أو يمكن أن تكون جزءاً من منشأة.

م م ٥. غالباً ما تصنف منشأة ذات كيان قانوني مفردة تمارس أنشطة اقتصادية ولا تتحكم في أي منشأة أخرى على أنها منشأة مصدرة للقوائم المالية لذا

فإن معظم – إن لم يكن- كل المنشآت ذات الكيان القانوني يمكن أن تصنف كمنشاة مصدرة للقوائم المالية ومع ذلك ففي بعض الأحوال يمكن ألا تصنف منشأة مفردة ذات كيان قانوني كمنشأة مصدرة للقوائم المالية إذا ما كانت أنشطتها الاقتصادية على سبيل المثال متداخلة مع الأنشطة الاقتصادية لمنشأة أخرى ولا يوجد أساس للتفرقة الموضوعية بين الأنشطة.

م م ٦. قد يتأهل جزء من المنشأة ليصنف كمنشآت مصدرة للقوائم المالية وذلك إذا كان يمكن تمييز أنشطته الاقتصادية عن باقي أنشطة المنشأة وأن تكون المعلومات المالية الخاصة بهذا الجزء مفيدة في اتخاذ القرار الخاص بتوفير موارد له على سبيل المثال مستثمر محتمل يخطط لشراء فرع أو جزء من المنشأة.

القوائم المالية المجمعة:

م م ٧. تسيطر منشأة على منشأة أخرى عندما يكون لها حق إدارة أنشطة هذه المنشاة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها.

م م ٨. إذا سيطرت منشأة على منشأة أخرى فإن تدفق الأموال والمزايا الأخرى من المنشأة المسيطرة إلى المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين تتوقف بصورة كبيرة على النقدية المتدفقة والمزايا المتحصل عليها من المنشآت التابعة والتي تعتمد بالتبعية على أنشطة هذه المنشآت وإدارة المنشأة المسيطرة لهذه الأنشطة. وبالتالي إذا كانت منشاة تسيطر على منشأة أو أكثر تعد قوائم مالية فيجب عليها أن تعرض قوائم مالية مجمعة وتقدم القوائم المالية المجمعة معلومات مفيدة لعدد أكبر من المستخدمين.

م م ٩. يمكن أن تشارك منشأتين أو أكثر في السيطرة على أنشطة منشأة أخرى للحصول على منافع، في هذه الحالة لا يمكن لأي المنشآت التي تشارك في إدارة أنشطة هذه المنشأة الأخرى أن تسيطر بصورة منفردة

عليها وبالتالي لا يمكن لإحدى هذه المنشآت أن تقدم معلومات عن نفسها أو المنشأة الأخرى على أسس مجمعة.

م م ١٠. إذا كان لإحدى المنشآت نفوذ مؤثر على منشأة أخرى فأنها لا تسيطر عليها ومقدرة المنشأة على التأثير في أنشطة منشأة أخرى بدون المقدرة على الإدارة الفعلية لهذه الأنشطة لا تمثل تحكم فيها.

أنواع أخرى من القوائم المالية:

م م ١١. يمكن للمنشأة المسيطرة أن تعرض قوائم مالية لتقديم معلومات عن استثماراتها في المنشآت التي تسيطر عليها والعوائد على هذه الاستثمارات بدلاً من المعلومات عن الموارد الاقتصادية والمطالبات والتغيرات في هذه الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة التي تسيطر عليها ويمكن للقوائم المالية المستقلة للشركة الأم أنت تقدم معلومات مفيدة إذا عرضت مع القوائم المالية المجمعة.

القوائم المالية التجميعية:

م م ١٢. تتضمن القوائم المالية التجميعية معلومات عن اثنين أو أكثر من المنشآت المسيطر عليها والقوائم المالية التجميعية لا تتضمن معلومات عن المنشأة المسيطرة ويمكن للقوائم المالية التجميعية أن تقدم معلومات مفيدة عن المنشآت التابعة المسيطر عليها كمجموعة.

الجزء (٣): الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة

مقدمة

خ ن ١. تحدد الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة التي تمت مناقشتها في هذا الإطار أنواع المعلومات التي من المحتمل أن تكون أكثر فائدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين لاتخاذ القرارات حول المنشأة المصدرة للقوائم المالية علي أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.

خ ن ٢. توفر القوائم المالية للمنشاة معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشاة المصدرة له أو المطالبات ضدها وأثر المعاملات. (وتشير المعلومات في هذا الإطار إلى المعلومات حول الظواهر الاقتصادية). وتتضمن بعض القوائم المالية أيضا فقرات إيضاحية حولت وقعات الإدارة واستراتيجياتها للمنشاة المصدرة للقوائم المالية، وأنواع أخرى من المعلومات المتوقعة.

خ ن ٣. تطبق الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة على المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية للمنشأة، بالإضافة إلى المعلومات المالية المقدمة بطرق أخرى، ويعتبر عنصر التكلفة، هو القيد السائد على مقدرة المنشأة المصدرة للقوائم المالية لتوفير معلومات مالية مفيدة، يطبق بالمثل. ومع ذلك فان الاعتبارات في تطبيق الخصائص النوعية وقيد التكلفة قد تكون مختلفة لأنواع مختلفة من المعلومات. على سبيل المثال، فان تطبيقها على المعلومات المتوقعة قد تكون مختلفا عن تطبيقها على المعلومات حول الموارد الاقتصادية والمطالبات الحالية والتغيرات في هذه الموارد والمطالبات.

الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

خ ن٤. لكي يمكن أن تصبح المعلومات المالية مفيدة، يجب أن تكون ملائمة وتعرض بصدق ما يجب عرضه. وتتحسن فائدة المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة ويمكن التحقق منها وتصدر في الوقت المناسب وقابلة للفهم.

الخصائص النوعية الأساسية

خ ن٥. الخصائص النوعية الأساسية هي الملاءمة والمصداقية.

الملاءمة

خ ن ٦. إن المعلومات المالية الملاءمة قادرة على أحداث فرق القرارات التي يتم اتخاذها من قبل المستخدمين. قد تكون تلك المعلومات قادرة على إحداث فرق في قرار حتى وان اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة من تلك المعلومات أو إذا كانوا على علم بها من مصادر أخرى.

خ ن ٧. إن المعلومات المالية قادرة على أحداث فرق في اتخاذ القرارات إذا كانت لديها القيمة التنبؤية، أو القيمة التأكيدية أو كليهما.

خ ن ٨. للمعلومات المالية قيمة تنبؤية إذا كان يمكن استخدامها كمدخل للعمليات التي يعتمد عليه المستخدمين لتوقع النتائج المستقبلية. والمعلومات المالية لا يلزم أن تكون تنبوات أو توقعات حتى يكون لها قيمة تنبؤية. وتستخدم تلك المعلومات المالية مع القيمة التنبؤية من قبل المستخدمين فيصنع توقعاتهم الخاصة.

خ ن ٩. إن القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية للمعلومات المالية مترابطة. فالمعلومات التي لها قيمة تنبؤية في كثير من الأحيان أيضا لها قيمة تأكيدية. فعلي سبيل المثال، فالمعلومات عن إيرادات العام الحالي يمكن استخدامها كأساساً للتنبؤ بالإيرادات في السنوات المقبلة، كما يمكن أيضا مقارنتها مع توقعات إيرادات العام الحالي التي تم توقعها في السنوات

الماضية. ونتائج تلك المقارنات يمكن أن تساعد مستخدم ما في تصحيح وتطوير العمليات التي استخدمت لمعل تلك التوقعات السابقة.

الأهمية النسبية

خ ن١١. تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية للمنشاة المصدرة للقوائم المالية. وبعبارة أخرى فان الأهمية النسبية لمنشأة هي جانب من الملاءمة تستند إلى طبيعة أو حجم البنود، أو كليهما، التي تتعلق بها المعلومات في القوائم المالية للمنشأة. ونتيجة لذلك، لا يمكن للجنة المعايير أن تحدد كمية موحدة للأهمية النسبية أو التحديد المسبق لما يمكن أن يكون جوهريا في حالة معينة.

المصداقية

خ ن ١٢. تعبر التقرير المالية عن الظواهر الاقتصادية من خلال الكلمات والأرقام. ولكي تكون تلك المعلومات المالية مفيدة، يجب إلا تعبر فقط عن الظواهر الملاءمة، ولكن يجب أيضا أن تعرض تلك الظواهر بمصداقية وتعبر عنها. ولكي تكون المعلومات ذات مصداقية، يجب أن تتصف بثلاث خصائص وهي أن تكون مكتملة ومحايدة وخالية من الخطأ. وبالتأكيد فان الكمال نادر ما يتحقق ومع ذلك تهدف لجنة المعايير إلى تعظيم تلك الخصائص إلى أقصى حد ممكن.

خ ن ١٣. يشمل التصوير الكامل جميع المعلومات اللازمة لمستخدم القوائم لفهم الظاهرة التي تم تصويرها، بما في ذلك جميع التوصيفات والتفسيرات اللازمة. على سبيل المثال، فان التصوير الكامل لمجموعة من الأصول تشمل، كحد ادني، وصفا لطبيعة الأصول في المجموعة، وتصوير رقمي لكل الأصول في المجموعة، ووصف ما يمثله التصوير الرقمي (على سبيل المثال، التكلفة الأصلية، والتكلفة المعدلة أو القيمة العادلة). وقد يترتب أيضا على التصوير الكامل لبعض البنود تفسيرات

للحقائق الهامة حول جودة وطبيعة العناصر والعوامل والظروف التي قد تؤثر على جودتها وطبيعتها، والعملية المستخدمة لتحديد التصوير الرقمي لها.

خ ن١٤. يكون التصوير محايدا إذا تم بدون تحيز في اختيار أو عرض المعلومات المالية. والتصوير المحايد لا يكون متحيزا أو مرجحا أو مؤكدا أو متلاعبا ليزيد احتمال تلقي المعلومات المالية إيجابيا اتو سلبيا من قبل المستخدمين. والمعلومات المحايدة لا تعني معلومات بدون غرض أو بدون تأثير على السلوك. على العكس من ذلك، فان المعلومات المالية الملاءمة بحكم تعريفها هي تلك المعلومات القادرة على أحداث فرق في قرارات المستخدمين.

خ ن ١٥. المصداقية لا تعني الدقة في كافة النواحي، فمصطلح خالية من الخطأ تعني وجود أخطاء أو سهو في وصف هذه الظاهرة، وتم اختيار وتطبيق الإجراءات المستخدمة لاستخراج القوائم المالية مع عدم وجود أخطاء في هذه العملية. في هذا السياق، فان مصطلح خالية من الخطأ لا يعني الدقة التامة في كافة النواحي. على سبيل المثال، فان تقدير سعر أو قيمة غير قابلة للقياس لا يمكن تحديد ما أن كانت دقيقة أو غير دقيقة. ومع ذلك فان عرض هذا التقدير يمكن أن يكون صادقا إذا تم وصف القيمة بوضوح ودقة لكونه تقدير وشرح طبيعة وحدود عملية التقدير، ولم ترتكب أية أخطاء في اختيار وتطبيق العملية المناسبة للتقدير.

خ ن١٦. مصداقية العرض في حد ذاتها لا تؤدي بالضرورة إلى معلومات مفيدة. فعلي سبيل المثال، فالمنشاة المصدرة للقوائم المالية قد تتلقي أصولها الثابتة من خلال منحة حكومية وفي هذه الحالة يكون من الواضح أن المنشاة قد اكتسبت رصيدا دون أي تكلفة يمكن عرضها في مقابلة هذه الأصول، إلا أن مثل هذه المعلومات قد لا تكون مفيدة جدا

للمستخدم. وكمثال أخر تقدير المبالغ التي ينبغي تعديل القيمة الدفترية للأصول بها لتعكس الاضمحلال في قيمة تلك الأصول. ذلك التقدير يمكن وان يتم عرضه بمصداقية إذا قامت المنشاة بتطبيق تلك العملية بشكل صحيح ومناسب، مع وصف وتقدير الشكوك التي قد تؤثر تأثيرا كبيرا على التقدير المعروض. ومع ذلك، إذا كان مستوي عدم التأكد لهذا التقدير على بدرجة كبيرة فان هذا التقدير لن يكون مفيدا. وبعبارة أخرى، فان ملاءمة الأصل للعرض بمصداقية تصبح مشكوك فيها. وإذا لم يكن هنا كأسلوب عرض بديل أكثر مصداقية، في هذه الحالة توفر هذه التقديرات أفضل المعلومات المتاحة.

تطبيق الخصائص النوعية الأساسية

خ ن ١٧. يجب أن تكون المعلومات ملاءمة ومعروضة بمصداقية حتى تكون مفيدة للمستخدمين. فالمصداقية في عرض ظاهرة غير ملاءمة أو عدم المصداقية في عرض ظاهرة ملاءمة لا يساعد المستخدمين على اتخاذ قرارات جيدة.

خ ن ١٨. أن العملية الأكثر كفاءة وفعالية لتطبيق الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية تكون عادة على النحو التالي: (خاضعة لتأثيرات تحسين الخصائص النوعية وقيد التكلفة، وهو مالم يتم مراعاته في هذه الأمثلة).

أولا: تحديد الظاهرة الاقتصادية والتي من المحتمل أن تكون مفيدة لمستخدمي المعلومات المالية للمنشاة المصدرة للقوائم المالية.

ثانيا: تحديد نوع المعلومة لهذه الظاهرة والتي ستكون أكثر ملاءمة إذا كان تم توفره ويمكن عرضها بمصداقية.

ثالثا: تحديد ما إذا كانت تلك المعلومة متاحة ويمكن أن يتم عرضها بمصداقية. إذا كان الأمر كذلك فان عملية استيفاء الخصائص

النوعية الأساسية تنتهي عند تلك النقطة. وان لم يكن، فيتم تكرار هذه العملية مع النوع التالي الأكثر أهمية من المعلومات.

تحسين الخصائص النوعية

خ ن١٩. القابلية للمقارنة والتحقق والتوقيت والقابلية للفهم هي الخصائص النوعية التي تحسن من فائدة المعلومات الملاءمة والمعروضة بمصداقية. وقد يساعد تحسين الخصائص النوعية أيضا في تحديد أي من طريقتين ينبغي أن يستخدم لتصوير ظاهرة ما إذا اعتبر كلا الطريقتين متساويين في الملاءمة والمصداقية.

القابلية للمقارنة

خ ن ٢٠. تنطوي قرارات المستخدمين على الاختيار بين البدائل، على سبيل المثال، بيع أو الاحتفاظ باستثمار أو الاستثمار في المنشاة المصدرة للقوائم المالية أو منشاة أخرى. وبالتالي، فان المعلومات عن المنشاة المصدرة للقوائم المالية تكون أكثر فائدة إذا كان يمكن مقارنتها مع معلومات مماثلة عن منشاتا خري وبمعلومات مماثلة عن نفس المنشاة لفترة أخرى أو في تاريخ آخر.

خ ن ٢١. القابلية للمقارنة هي السمة النوعية التي تمكن المستخدمين من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلافات بين العناصر المختلفة. فعلى عكس باقي الخصائص النوعية الأخرى، فالقابلية للمقارنة لا ترتبط برقم وحيد، فالمقارنة تتطلب رقمين على الأقل.

خ ن ٢٢. الثبات في القوائم المالية، رغم انه مرتبط بالقابلية للمقارنة، إلا انه مختلف عنها. فالثبات يشير إلى استخدام نفس الأساليب لنفس البنود، إما من فترة لأخرى داخل المنشاة المصدرة للقوائم المالية أو خلال فترة واحدة مع منشآت مختلفة. إذا فالقابلية للمقارنة هي الهدف، والثبات يساعد على تحقيق هذا الهدف.

خ ن ٢٣. القابلية للمقارنة ليست موحدة. فلكي تكون المعلومات قابلة للمقارنة، يجب أن تبدو الأشياء المماثلة متماثلة والأشياء المختلفة يجب أن تبدو مختلفة. ولا يتم تحسين القابلية للمقارنة بين المعلومات المالية بجعل الأشياء الغير مماثلة تبدو مماثلة كما لا يتم تحسينها بجعل الأشياء المماثلة تبدو مختلفة.

خ ن ٢٤. ومن المرجح أن يتحقق قدر من القابلية للمقارنة من خلال تلبية الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية. فعرض الظاهرة الاقتصادية الملاءمة بمصداقية بطبيعة الحال يجب أن يحتوي على قدرا من القابلية للمقارنة مع عرض ظاهرة اقتصادية مماثلة ملاءمة لمنشاة أخرى مصدرة لقوائم مالية.

خ ن ٢٥. على الرغم من أن الظاهرة الاقتصادية الواحدة يمكن أن يتم عرضها بمصداقية بطرق متعددة، فان المعالجات المحاسبية البديلة لنفس الظاهرة الاقتصادية تقلل من قابليتها للمقارنة.

التحقق

خ ن ٢٦. التحقق يساعد على طمأنة المستخدمين من أن المعلومات تعرض الظاهرة الاقتصادية التي تمثلها بمصداقية، والتحقق يعني أن مختلف المراقبين المطلعين والمستقلين قد تصل إلى توافق في الآراء- وان لم يكن بالضرورة تمام التوافق- أن تصوير المعلومات تم بمصداقية. المعلومات الكمية لا يلزم أن تتم بتقدير نقطة واحدة لتكون قابلة للتحقق. ولكن يمكن التحقق من مجموعة من المبالغ والاحتمالات ذات الصلة بها أيضا.

خ ن٢٧. التحقق يمكن أن يكون مباشرا أو غير مباشرا. التحقق المباشر يعني التحقق من قيمة أو تأكد آخر من خلال الملاحظة المباشرة، على سبيل المثال، عن طريق جرد النقدية. التحقق غير المباشر يعني التحقق من مدخلات نموذج ما، أو صيغة أو نقدية أخرى وإعادة حساب المخرجات

باستخدام نفس المنهجية. مثال ذلك التحقق من القيمة الدفترية للمخزون عن طريق التحقق من المدخلات (الكميات والتكاليف) وإعادة حساب مخزون نهاية الفترة باستخدام نفس طريقة التكلفة المستخدمة (على سبيل المثال، باستخدام الوارد أولا يصرف أولا).

خ ن ٢٨. قد لا يكون من الممكن التحقق من بعض التفسيرات والمعلومات المالية المتوقعة، ولمساعدة مستخدمي تلك المعلومات المالية إذا ما أرادوا استخدام هذه المعلومات، سيكون من الضروري الإفصاح عن الافتراضات الأساسية، وأساليب جمع مثل تلك المعلومات العوامل والظروف التي تدعم غيرها من المعلومات.

التوقيت

خ ن ٢٩. التوقيت يعني وجود المعلومات المتاحة لمتخذي القرار في الوقت المناسب لتكون قادرة على التأثير على قرارتهم. وعموما، تعتبر المعلومات القديمة اقل فائدة. ومع ذلك، قد تستمر بعض المعلومات في توقيتها حتى بعد تاريخ الفترة التي تغطيها تلك المعلومات المالية، على سبيل المثال، قد يحتاج إليها بعض المستخدمين لتحديد وتقييم الاتجاهات.

القابلية للفهم

خ ن ٣٠. تبويب وتمييز وعرض المعلومات بوضوح ودقة يجعلها مفهومة.

خ ن ٣١. بعض الظواهر تكون معقدة بطبيعتها، ولا يمكن أن يتم فهمها بسهولة. وباستبعاد المعلومات حول تلك الظواهر من التقارير المالية قد تجعل المعلومات الواردة في تلك التقارير المالية أسهل للفهم. إلا أن هذه التقارير تكون غير مكتملة، وبالتالي يحتمل أن تكون مضللة.

خ ن ٣٢. تعد القوائم المالية لمستخدمين لديهم مستوي مع قول المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية وفحص وتحليل المعلومات بعناية. وفي

بعض الأحيان، قد يحتاج المستخدمون طلب المعاونة من مستشار بفهم المعلومات حول الظواهر الاقتصادية المعقدة.

تطبيق الخصائص النوعية المحسنة

خ ن٣٣. يجب أن يتم تعظيم تحسين الخصائص النوعية إلى أقصى حد ممكن. ومع ذلك فان تحسين الخصائص النوعية، بشكل فردي أو كمجموعة، لا يمكن أن يجعل المعلومات مفيدة إذا كانت هذه المعلومات غير ملاءمة أو غير معروضة بمصداقية.

خ ن٣٤. تطبيق الخصائص النوعية المحسنة هو عملية متكررة لا تبيع ترتيب معين. في بعض الأحيان، قد يتم تخفيض إحدى الخصائص النوعية المحسنة لتعظيم إحدى الخصائص النوعية الأخرى. على سبيل المثال، فان التخفيض المؤقت في القابلية للمقارنة نتيجة لتطبيق معيار محاسبي جديد بأثر رجعي قد يكون من المجدي لتحسين الملاءمة أو المصداقية على المدي البعيد. وقد تعوض الافصاحات المناسبة جزئيا عن عدم القابلية للمقارنة.

قيد التكلفة على التقارير المالية المفيدة

خ ن ٣٥. التكلفة هي القيد الرئيسي على المعلومات التي يمكن أن يتم تقديمها في القوائم المالية. فعرض القوائم المالية للمستخدمين تقتضي بعض التكاليف التي تتحملها المنشاة، ومن المهم أن يتم تبرير هذه التكاليف بالفوائد من عرض تلك المعلومات. وهناك العديد من أنواع التكاليف والفوائد التي يجب أخذها في الاعتبار عند عرض المعلومات المالية.

خ ن ٣٦. يبذل مقدمي القوائم المالية جهدا كبيرا في جمع وتجهيز والتحقق من ونشر المعلومات المالية للمستخدمين، ولكن يتحمل مستخدمي تلك القوائم في النهاية تلك التكاليف في شكل تخفيض العوائد. كما يتحمل مستخدم القوائم المالية تكاليف تحليل وتفسير المعلومات المقدمة من

المنشاة. وإذا لم يتم توفير المعلومات اللازمة للمستخدم فانه يتكبد تكاليف إضافية للحصول على تلك المعلومات من مكان أخر أو يلجأ لتقديرها.

خ ن ٣٧. تساعد القوائم المالية الملائمة والمعروضة بمصداقية المستخدمين على اتخاذ القرارات مع مزيد من الثقة. وهذا يؤدي إلى أداء أكثر كفاءة لأسواق راس المال وانخفاض تكلفة راس المال بالنسبة للاقتصاد ككل. كذلك فان المستثمر والمقرض يكون في موقف أفضل عندما يتخذ القرارات وهو على دراية، ومع ذلك فانه ليس من الممكن للقوائم المالية ذات الاستخدام العام أن توفر جميع المعلومات التي يجدها كل مستخدم ملائمة.

جزء (٤) عناصر القوائم المالية

تصور القوائم المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وتعمل على تجميعها وتوزيعها على تصنيفات واسعة تبعا لخصائصها الاقتصادية، وتعرف هذه التصنيفات الواسعة بعناصر القوائم المالية إما العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي فهي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل فهما الدخل المصروفات، وتعكس قائمة التغيرات في المركز المالي عادة عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية، وتبعا لذلك فان هذا الإطار لا يحدد عناصر خاصة بهذه القائمة.

تنطوي عملية تقديم هذه العناصر في الميزانية وقائمة الدخل على تصنيفات فرعية فعلى سبيل المثال يمكن أن تصنف الأصول والالتزامات حسب طبيعتها أو وظيفتها في المنشأة من اجل إظهار المعلومات بالصورة الأكثر فائدة للمستخدمين لأغراض صنع القرارات الاقتصادية.

المركز المالي:

العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية وتعرف هذه العناصر كما يلي:

أ- الأصل: هو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

ب- الالتزام هو تعهد حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة من المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المنشاة والتي تنطوي على منافع اقتصادية.

ت- حق الملكية هو حق أصحاب المنشأة المتبقي في الأصول بعد طرح كافة الالتزامات.

تحدد تعريفات الأصول والالتزامات الصفات الأساسية لها ولكن لا تحدد معايير الاعتراف بها والواجبة التحقق قبل إظهارها في الميزانية وهكذا تشمل التعريفات عناصر لا يعترف بها كأصول أو التزامات في الميزانية لأنها لا تتفق مع معايير الاعتراف التي سيتم مناقشتها في الفقرات من ٨٢ إلى ٩٨ وبشكل خاص يجب أن يكون التدفق المتوقع للمنافع الاقتصادية الداخل أو الخارج من المنشأة مؤكد بشكل كاف لتحقيق معيار المتوقع المشار إليه في الفقرة ٨٣ قبل الاعتراف بأصل أو التزام.

وعند النظر فيما إذا كان العنصر يحقق تعريف الأصل أو الالتزام أو حق أصحاب المنشأة فان الانتباه يجب أن يعطي إلى الجوهر الأساسي والحقيقة الاقتصادية للعنصر وليس فقط لشكله القانوني فعلى سبيل المثال في حالة عقود الإيجار التمويلية فان الجوهر والحقيقة الاقتصادية تبين أن المستأجر يحصل على المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل المستأجر للجزء الأكبر من عمره الإنتاجي لقاء دخوله في تعهد لدفع مبلغ يعادل تقريبا القيمة العادلة لذلك الأصل ونفقات التمويل المرتبطة بذلك وعليه، فان الإيجار التمويلي ينشئ عناصر تحقق تعريف الأصل والالتزام ويعترف بها هكذا في ميزانية المستأجر.

الأصول:

- تتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصل في إمكانية المساهمة – بشكل مباشر أو غير مباشر – في تحقيق تدفقات نقدية وما في حكمها إلى المنشأة، ويمكن أن تكون كذلك لمشاركتها في العملية الإنتاجية كجزء من النشاطات التشغيلية للمنشأة كما يمكن أن تأخذ القابلية للتحول إلى نقدية أو ما في حكمها أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية الخارجة مثلما تؤدي طريقة تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.
- تستخدم المنشأة أصولها عادة لإنتاج سلعا أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء ولان هذه السلع والخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات أو الحاجات فان العملاء مستعدون للدفع مقابل ذلك وعليه فهم يساهمون في التدفقات النقدية للمنشأة، ويقدم النقد نفسه خدمة للمنشأة لأنه يسيطر على الموارد الأخرى.
- يمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصول أن تتدفق على المنشأة بعدة طرق فعلى سبيل المثال يمكن للأصل أن:

أ- يستخدم بمفرده أو مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المنشأة.

ب- يستبدل مع أصول أخرى.

ت- يستخدم لسداد التزام.

ث- يوزع على أصحاب المنشأة.

- كثير من الأصول مثل الأصول الثابتة لها شكل مادي، ولكن الوجود المادي ليس جوهريا لوجود الأصل وعليه فان براءة الاختراع وحقوق النشر مثلا هي أصول إذا كان من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية مستقبلية وكانت المنشأة تسيطر عليها.

- كثير من الأصول مثل المدينون والأصول الثابتة مرتبطة بحقوق قانونية بما في ذلك الحق الناشئ عن الملكية إلا انه عند التحقق من وجود الأصل فان الحق الناشئ عن الملكية لا يعد ضروريا، ومع أن سيطرة المنشأة على المنافع تكون في الغالب نتيجة لحقوق قانونية إلا أن من الممكن أن يحقق احد العناصر تعريف الأصل دون أن يكون هناك سيطرة قانونية عليه، على سبيل المثال، فان حق المعرفة الفنية التي يتم الحصول عليها من نشاط التطوير يمكن أن يتفق مع تعريف الأصل إذا تمكنت المنشأة من الحفاظ على سرية حق المعرفة هذا أو السيطرة على المنافع المتوقع أن تتدفق عنه.
- تنشأ أصول المنشأة عن عمليات مالية وأحداث أخرى سابقة ففي العادة تحصل المنشآت على الأصول من خلال شرائها أو إنتاجها، أن هناك عمليات أو أحداث أخرى يمكن أن يتولد عنها أصول مثال ذلك الممتلكات التي ترد للمنشأة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الاقتصادي في إحدى المناطق واكتشاف الثروات المعدنية، إن العمليات أو الأحداث التي من المتوقع أن تحدث مستقبلا لا ينشأ عنها في حد ذاتها أصول وعليه فان وجود نية لشراء مخزون لا يحقق بحد ذاته تعريف الأصل.
- هناك ارتباط وثيق بين تكبد النفقة وتكوين الأصول ولكن الاثنان ليسا بالضرورة متطابقين وعليه فعندما تتكبد المنشأة النفقات فان هذا يمكن أن يشكل إثباتا أن هناك سعي للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية ولكن هذا لا يشكل برهانا حاسما على انه تم الحصول على بند يحقق تعريف الأصل بالمثل فان غياب النفقة لا يمنع عنصرا من أن يحقق تعريف الأصل وان يصبح البند التالي موضحا للاعتراف به في الميزانية مثل ذلك البنود التي يتم التبرع بها للمنشأة وينطبق عليها تعريف الأصل.

الالتزامات:

- إن الخاصية الأساسية للالتزام هو انه يمثل تعهدا حاليا على المنشأة والتعهد يمثل واجب أو مسئولية للعمل والوفاء بطريقة محددة ويمكن للالتزامات أن

تطبق قانونا كنتيجة لعقد ملزم أو متطلب تشريعي وهذا هو الحل عادة مثل المبالغ الواجبة الدفع مقابل سلع وخدمات استلمتها المنشأة كما تنشأ المنشأة الالتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال العادية والعرف والرغبة في الحفاظ على علاقات أعمال جيدة أو التصرف بطريقة عادلة، فإذا قررت المنشأة مثلا أن تصلح الأخطاء التي تظهر في منتجاتها حتى بعد انتهاء مدة الضمان فان المبالغ المتوقع إنفاقها بخصوص السلع التي تبعث تعتبر التزامات.

- يجب التفرقة بين الالتزام الحالي والتعهد المستقبلي، فاتخاذ قرار من قبل إدارة المنشأة بالحصول على أصول في المستقبل لا يؤدي بحد ذاته إلى التزام حيث ينشأ الالتزام عادة عندما يتم تسليم الأصل أو دخول المنشأة في تعاقد غير قابل للإلغاء للحصول على أصل، وفي الحالة الأخيرة فان الطبيعة غير القابلة لإلغاء الاتفاقية تعني أن التبعات الاقتصادية لعدم الوفاء بالتعهد – بسبب وجود غرامات كبيرة مثلا – يترك للمنشأة قدرة محدودة – أن وجدت – على تجنب تدفق الموارد لطرف آخر.

- إن تسديد الالتزام الحالي يتضمن عادة قيام المنشأة بالتخلي عن موارد تحتوي على منافع اقتصادية من اجل مواجهة مطالبه الجهة الأخرى ويمكن أن يتم تسديد الالتزام الحالي بعدة طرق منها:

أ- الدفع نقدا.

ب- تحويل أصول أخرى.

ت- تقديم خدمات.

ث- استبدال الالتزام بالتزام آخر.

ج- تحويل الالتزام إلى حق ملكية.

ويمكن أن يسدد الالتزام بطرق أخرى مثل تنازل الدائن عن حقوقه أو سقوطها.

- تنتج الالتزامات عن عمليات مالية سابقة أو إحداث أخرى ماضية، فمثلا ينشأ عن الحصول على سلع أو استخدام الخدمات التزامات تجارية دائنة (ما لم يكن قد تم الدفع عنها مقدما أو عند التسليم) كما أن استلام قرض من البنك يؤدي إلى التزام بإعادة دفع القرض كما يمكن تعترف المنشأة بالخصومات التي تمنح للعملاء مستقبلا على أساس مشترياتهم السنوية كالتزامات وفي هذه الحالة فان بيع السلع في الماضي يمثل العملية المالية التي أدت إلى نشوء الالتزام.

- بعض الالتزامات لا يمكن قياسها دون استخدام درجة كبيرة من التقدير وتسمى هذه الالتزامات بالمخصصات إلا أن تعريف الالتزام في الفقرة ٤٩ يتبع أسلوبا أوسع وعليه فانه في حالة وجود تعهد حالي ضمن المخصص وانطبق عليه بقية شروط التعريف اعتبر التزام حتى لو تطلب ذلك تقدير المبلغ وتشمل الأمثلة على المخصصات المدفوعة مقابل الكفالات السارية والمخصصات التي تعطي التزامات التقاعد.

حقوق الملكية

- بالرغم من أن حق الملكية عرف في الفقرة ٤٩ على انه الرصيد المتبقي إلا انه يمكن أن يشتمل على تصنيفات فرعية في الميزانية ففي الشركات المساهمة مثلا قد تظهر في بنود منفصلة كل من الأموال التي يقدمها المساهمون والأرباح المحتجزة والاحتياطيات التي تمثل توزيعات للأرباح المحتجزة والاحتياطيات التي تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار من مستخدمي القوائم المالية حيث أنها توضح القيود القانونية أو القيود الأخرى على قدرة المنشأة على توزيع أو استعمال ملكيتها كما يمكن أن تعكس حقيقة أن بعض الأطراف أصحاب الحصص في ملكية المنشأة لهم حقوق مختلفة تتعلق بالحصول على أرباح الأسهم الموزعة أو سداد حق الملكية المشارك بها.

- يتم تكوين بعض الاحتياطيات بناء على تشريع قانون من اجل إعطاء المنشأة ودائنوها حماية إضافة من آثار الخسائر كما أن هناك احتياطيات أخرى قد يتم تكوينها إذا كان ذلك مطلوبا طبقا للنظام الأساسي ويعطي الإفصاح عن وجود وحجم هذه الاحتياطيات بأسبابها ومسمياتها المختلفة معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار ويجب العلم أن التحويل إلى هذه الاحتياطيات يعتبر تخصيصا وتجنيبا للأرباح المحتجزة وليس مصروفات.
- أن مبلغ حقوق الملكية الذي يظهر في الميزانية يعتمد على قياس الأصول والالتزامات وفي العادة لا تتفق إلا بالمصادفة القيمة الإجمالية لحقوق الملكية مع القيمة السوقية لأسهم المنشأة أو مع المبلغ الذي يمكن أن يجمع نتيجة التخلص من صافي الأصول بالتدريج من المنشأة ككل على أساس أنها مستمرة.
- إن النشاطات التجارية والصناعية والأعمال كثيرا ما تقوم بها منشآت مثل المؤسسات الفردية وشركات التضامن وصناديق الاستثمار وأشكال مختلفة من منشآت الأعمال الحكومية، ويختلف الإطار القانوني والتنظيمي لمثل هذه المنشآت في الغالب عن ذلك الذي ينطبق على شركات الأموال فعلى سبيل المثال هناك القليل من القيود – إن وجدت – على توزيع مبالغ من حقوق الملكية إلى أصحاب المنشأة أو غيرهم من المستفيدين ومع هذا فان تعريف حق الملكية يعتبر مناسبا لمثل هذه المنشآت.

الأداء

- يستخدم الربح غالبا كمقياس للأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الاستثمار أو نصيب السهم من الأرباح أن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات وان الاعتراف بالداخل والمصروفات وقياسها وبالتالي الربح يعتمد جزئياً على مفهومي رأس المال والحفاظ على رأس المال المستخدم من قبل المنشأة لإعداد قوامها المالية وسيتم مناقشه هذه المفاهيم في الفقرات من ١٠٢ إلى ١١٠.

- تعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:

أ- الدخل هو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلة أو زيادة في الأصول أو نقصان في الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة.

ب- المصروفات هي نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجية أو نقص في الأصول أو تكبد التزامات مما ينشأ عنه نقصان في حق الملكية عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات إلي أصحاب المنشأة.

- إن تعريفات الدخل والمصروفات يحددان الصفات الأساسية لهما ولكن لا تحدد هذه التعريفات معايير الاعتراف بالدخل والمصروفات في الفقرات من ٨٢ إلى ٩٨.

- يمكن أن يعرض الدخل والمصروفات في قائمة الدخل بطرق مختلفة من اجل توفير معلومات ملائمة لصنع القرارات الاقتصادية فقد جرت العادة مثلا على التمييز بين بنود الدخل والمصروفات التي تنشأ عن الأنشطة العادية للمنشأة وتلك التي لا تنشأ عنها ويتم هذا التمييز على أساس أن مصدر البند يعتبر ملائما لغرض تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية أو ما في حكمها في المستقبل، فمثلا، الأنشطة العرضية مثل التخلص من الاستثمارات طويلة الأجل من غير المرجح تكرار وقوعها بشكل منتظم، وعند التمييز بين البنود بهذه الطريقة فان من الواجب الانتباه إلى طبيعة المنشأة وعملياتها فالبنود الناشئة عن الأنشطة العادية لأحدى المنشآت يمكن أن تكون غير عادية بالنسبة للآخرين.

- التمييز بين بنود الدخل والمصروفات أو دمجها بطرق مختلفة يسمح بعرض مقاييس متعددة لأداء المنشأة وهذه لها درجات مختلفة من الشمولية فقائمة الدخل مثلا يمكن أن تظهر إجمالي الربح وربح أو خسارة الأنشطة العادية

قبل الضرائب، وربح أو خسارة الأنشطة العادية بعد الضرائب وصافي الربح أو الخسارة.

الدخل:

- يتضمن تعريف الدخل كل من الإيرادات والمكاسب ويتحقق الإيراد في سياق الأنشطة العادية للمنشأة ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والأتعاب والفائدة، وأرباح الأسهم وريع حق الامتياز (الإتاوة) والإيجار.
- تمثل المكاسب بنود أخرى تتفق مع تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة، وتمثل زيادات في المنافع الاقتصادية وعلى هذا فإنها ليست مختلفة عن الإيراد من حيث الطبيعة ولهذا فهي عنصرا منفصلا في هذا الإطار.
- تشمل المكاسب على سبيل المثال تلك الناشئة عن التخلص من الأصول غير المتداولة ويشمل تعريف الدخل أيضا المكاسب غير المحققة مثل تلك الناشئة عن إعادة تقييم الأوراق المالية للاتجار، عند الاعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل فانه عادة يتم عرضها بصورة منفصلة لان العلم بها يعتبر مفيدا في صنع القرارات الاقتصادية وغالبا ما يتم التقرير عن المكاسب صافيه من المصاريف المتعلقة بها.
- يمكن أن ينجم عن الدخل استلام أنواع عديدة من الأصول أو تحسينها والأمثلة على ذلك تشمل النقد والأرصدة المدينة والسلع والخدمات المستلمة مقابل السلع والخدمات المقدمة كما قد ينشأ الدخل عن تسديد الالتزامات فعلى سبيل المثال يمكن أن تزود المنشأة المقرضين بسلع وخدمات للوفاء بتعهد لإعادة دفع قرض مستحق.

المصروفات:

- يتضمن تعريف المصروفات كل من الخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة وتشمل على سبيل المثال تكلفة

المبيعات والأجور والإهلاك وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجية أو نقصان الأصول مثل النقدية وما في حكمها والمخزون والأصول الثابتة.

- تمثل الخسائر بنود أخرى ينطبق عليها تعريف المصروفات وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة وتمثل الخسائر نقصان في المنافع الاقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى وعليه لا تعتبر عنصرا منفصلا في هذا الإطار.
- تشمل الخسائر على سبيل المثال تلك التي تنشأ عن الكوارث مثل الحريق والفيضانات وتلك التي تنشأ عن التخلص من الأصول غير المتداولة ويشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المحققة مثل تلك التي تنشأ عن أثار الزيادات في سعر الصرف بالعملة الأجنبية بخصوص اقتراض المنشأة بتلك العملة وعند الاعتراف بالخسائر في قائمة الدخل فانه عادة ما يتم التقرير عن الخسائر صافية من الدخل المتعلق بها.

تسويات الحفاظ على رأس المال:

- إن إعادة تقييم أو إعادة صياغة الأصول والالتزامات يؤدي إلى زيادات أو نقصان في حقوق الملكية وبينما تحقق هذه الزيادات أو النقصان تعريف الدخل والمصروفات فإنها لا تدخل في قائمة الدخل استنادا إلى مفاهيم محددة من الحفاظ على رأس المال وبدلا من ذلك فان هذه البنود تدخل ضمن حقوق الملكية كتعديلات للحفاظ على رأس المال أو احتياطيات إعادة تقييم، وتتم مناقشة مفاهيم الحفاظ على رأس المال في الفقرات من ١٠٢ إلى ١١٠ من هذا الإطار.

الاعتراف بعناصر القوائم المالية:

- الاعتراف هو عملية إدراج البند في الميزانية أو قائمة الدخل إذا حقق البند تعريف العنصر، وكان يفي بمعايير الاعتراف المحددة في الفقرة ٨٣ وهذا يشمل وصف البند بالكلمات وبالمبالغ النقدية ودخول هذا المبلغ في مجاميع الميزانية أو قائمة الدخل، فالبنود التي تفي بمعايير الاعتراف يجب أن يعترف

بها في الميزانية أو قائمة الدخل، إن الفشل في الاعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحه من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو من خلال الإيضاحات أو الفقرات التوضيحية.

- أن البند الذي يفي بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا:

أ- كان من المتوقع تدفق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى أو من المنشأة.

ب- كان له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة.

- عند تحديد ما إذا كان البند يفي بهذه المعايير وعليه يصبح مؤهلا للاعتراف به في القوائم المالية فإنه يجب مراعاة اعتبارات الأهمية النسبية التي نوقشت في الفقرتين ٢٩ و٣٠، إن العلاقات المتداخلة بين العناصر تعني أن البند الذي يفي بمعياري التعريف والاعتراف بعنصر محدد- كأصل مثلا – يتطلب تلقائيا الاعتراف بعنصر آخر على سبيل المثال دخل أو التزام.

توقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية:

- يستخدم مفهوم التوقع في معايير الاعتراف بالإشارة إلى درجة عدم التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالمنشأة إن هذا المفهوم منسجم مع حالة عدم التأكد التي تميز البيئة التي تعمل فيها المنشأة، ويتم تقدير درجة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية استنادا على الأدلة المتوفرة عند إعداد القوائم المالية فعندما يكون من المتوقع مثلا تحصيل مديونية مستحقة لنا يعتبر هذا مبررا للاعتراف بها كأصل وذلك في غياب أي دليل على عكس ذلك، إلا انه عند تعدد المديونيات المستحقة لنا يكون هناك عادة توقع بعدم تحصيل البعض منها وعليه يتم الاعتراف بمصروف يمثل النقص المتوقع في المنافع الاقتصادية.

مصداقية القياس:

- أن المعيار الثاني للاعتراف ببند ما هو أن تكلفة أو قيمة قياسها بدرجة من الثقة كما سبق مناقشته في الفقرات من ٣١ إلى ٣٨ من هذا الإطار ففي كثير من الحالات فان التكلفة أو القيمة يجب أن تقدر واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من مصداقيتها ولكن عندما يتعذر عمل تقدير معقول فان البند لا يعترف به في الميزانية أو قائمة الدخل، فالمبلغ المتوقع الحصول عليه مثلا دعوى قضائية يمكن أن تفي بتعريف كل من الأصل والدخل وكذلك معيار التوقيع للاعتراف ولكل إذا كان من غير الممكن قياس المطالبة بدرجة من الثقة فيجب أن لا يعترف بها كأصل أو دخل، إما وجود المطالبة فمن الممكن الإفصاح عنه في الإيضاحات أو البيانات المكملة.

- أن البند الذي لا يحقق في وقت معين شروط الاعتراف به الواردة في الفقرة ٨٣ قد يحقق هذه الشروط في وقت لاحق وذلك نتيجة لظروف أو إحداث لاحقة.

- أن البند الذي يجوز على الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يخفق في تحقيق معايير الاعتراف قد يتطلب رغم ذلك الإفصاح عنه في الإيضاحات أو البيانات المكملة ويعتبر ذلك مناسبا عندما تكون المعرفة ببند ملائمة لتقييم المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

الاعتراف بالأصول:

- يتم الاعتراف بالأصل في الميزانية عندما يكون من المتوقع تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة وان للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة.

- لا يعترف بالأصل في الميزانية عند تكبد نفقة ليس من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية للمنشأة تتعدى الفترة المحاسبية الجارية، وبدلا من ذلك فانه

ينجم عن مثلا هذه العملية اعتراف بمصروف في قائمة الدخل أن المعالجة لا تدل على أن قصد الإدارة من وراء تكبد النفقة شيء غير توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة بعد الفترة المحاسبية الجارية غير الكافية للاعتراف بها كأصل.

الاعتراف بالالتزامات:

- يتم الاعتراف بالالتزام في الميزانية عندما يكون من المتوقع حدوث تدفق خارجي من الموارد المتضمنة منافع اقتصادية سوف ينجم عن تسديد حالي وان مبلغ التسديد يمكن قياسه بدرجة من الثقة في الواقع العملي ولا يعترف بالتعهدات الناتجة عن عقود غير منفذة (على سبيل المثال الالتزامات الناتجة عن مخزون تم طلبه ولم يتم استلامه بعد) كالتزامات في القوائم المالية ولكن مثل هذه التعهدات قد تحقق تعريف الالتزامات ويمكن أن تتأهل للاعتراف بها بشرط تحقيق معايير الاعتراف في الظروف المحددة وفي مثل هذه الظروف فان الاعتراف بالالتزامات يلزم الاعتراف بالأصول أو المصروفات المتعلقة بها.

الاعتراف بالدخل:

- يتم الاعتراف بالدخل في قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل أو نقص في التزام ويمكن قياسها بدرجة من الثقة وهذا يعني في الواقع أن الاعتراف بالدخل يجري بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادات في الأصول أو نقص في الالتزامات (على سبيل المثال، الزيادة الصافية في الأصول الناتجة عن بيع سلع أو خدمات أو النقص في الالتزامات الناتجة عن التنازل عن دين).
- إن الإجراءات المتبعة عمليا للاعتراف بالدخل لمثل متطلب اكتساب الإيراد هي تطبيقات لمعايير الاعتراف في هذا الإطار أن هذه الإجراءات موجهة عامة إلى قصر الاعتراف بالدخل على تلك البنود التي يمكن أن تقاس بدرجة من الثقة وبدرجة كافية من التأكد.

الاعتراف بالمصروفات:

- يتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل عندما ينشأ هناك نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل أو زيادة في التزام ويمكن قياسه بدرجة من الثقة وهذا يعني في الواقع أن الاعتراف بالمصروفات يجري بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادة في الالتزامات أو نقص في الأصول (على سبيل المثال، إثبات مستحقات العاملين أو إهلاك المعدات).
- يتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل على أساس أن هناك ارتباط مباشر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل وهذا الإجراء الذي يشار إليه عامة بمقابلة التكاليف بالإيرادات يتضمن الاعتراف المتزامن والمجتمع بالإيرادات والمصروفات التي تنشأ مباشرة وبشكل مشترك من نفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى فيعترف مثلا بمختلف عناصر المصروفات التي تشكل تكلفة البضاعة المباعة في نفس الوقت الذي يعترف فيه بالدخل عن بيع البضاعة ولكن تطبيق مفهوم المقابلة تحت هذا الإطار لا يسمح بالاعتراف ببنود في الميزانية لا تحقق تعريف الأصول أو الالتزامات.
- عندما يكون من المتوقع أن تنشأ المنافع الاقتصادية خلال العديد من الفترات المحاسبية وان الارتباط مع الدخل يمكن تحديده بشكل عام أو غير مباشر فانه يجب الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل على أساس من التوزيع المنتظم والمعقول، غالبا ما يكون ذلك ضروريا عند الاعتراف بالمصروفات المتعلقة باستخدام الأصول مثل الأصول الثابتة والشهرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية، وفي هذه الحالات يشار إلى المصرف باسم الإهلاك أو الاستهلاكات أن المقصود من إجراءات التوزيع هو الاعتراف بالمصروفات في نفس الفترات المحاسبية التي تستهلك أو تستنفذ فيها المنافع الاقتصادية المرتبطة بهذه البنود.

- يعترف بالمصروفات فورا في قائمة الدخل عندما لا ينتج عن النفقة أية منافع اقتصادية مستقبلية أو عندما لا تكن المنافع الاقتصادية المستقبلية مؤهلة أو لم تعد مؤهلة للاعتراف به كأصل في الميزانية.
- ويتم الاعتراف بمصروف في قائمة الدخل في الحالات التي يتم تكبد التزام بها دون الاعتراف بأصل مثل الالتزام الناشئ عن ضمان السلع المباعة.

قياس عناصر القوائم المالية:

- القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في الميزانية وقائمة الدخل ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس.
- يستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس وبدرجات مختلفة في تشكيلات متفاوتة في القوائم المالية وهذه الأسس تشمل:

أ- **التكلفة التاريخية:** تسجل الأصول بالمبلغ النقدي أو ما في حكمه الذي دفع أو بالقيمة العادلة لما أعطى بالمقابل في تاريخ الحصول عليها، وتسجل الالتزامات بقيمة ما تم استلامه مقابل الالتزام أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقدية أو ما في حكمها الذي من المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن النشاط العادي للمنشأة.

ب- **التكلفة الجارية:** تسجل الأصول بمبلغ النقدية أو ما حكم النقدية والذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما في حكمها المطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر.

ت- **القيمة الإستردادية:** تسجل الأصول بمبلغ النقدية أو ما في حكمها الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع أصل بالطريقة العادية، وتسجل الالتزامات بقيم السداد أي بالمبالغ غير المخصومة

النقدية أو ما في حكمها التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادي للمنشأة.

ث- **القيمة الحالية:** تسجل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادي للمنشأة، وتسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلة التي من المتوقع أن تطلب لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادي للمنشأة.

- تعتبر التكلفة التاريخية هي أكثر الأسس استخداما لدى المنشآت عند إعداد قوائمها المالية وتستخدم عادة مندمجة مع أسس قياس أخرى فعلى سبيل المثال تدرج البضاعة بالتكلفة الجارية نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار تغير الأسعار للأصول غير النقدية.

مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال:

مفاهيم رأس المال:

- تتبع معظم المنشآت **المفهوم المالي لراس المال** عند إعداد قوائمها المالية، وبموجب المفهوم المالي لرأس المال – مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة- فإن رأس المال يعتبر مرادفا لصافي الأصول وحقوق الملكية في المنشأة إما بموجب **المفهوم المادي لرأس المال**- مثل القدرة التشغيلية – فان رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة – على سبيل المثال- في وحدات الإنتاج اليومية.

- يتم اختيار المفهوم المناسب لرأس مال المنشأة على أساس حاجات مستخدمي قوائمها المالية، وهكذا يجب تبني المفهوم المالي لرأس المال إذا كان مستخدمو القوائم المالية مهتمين أساسا بالحفاظ على رأس المال الاسمي المستثمر أو بالقوة الشرائية لرأس المال المستثمر، إما إذا كان اهتمامهم الرئيسي بالقدرة الإنتاجية للمنشأة فان المفهوم المادي لرأس المال يجب أن

يستخدم ويدل المفهوم الذي يتم اختياره على الهدف الذي يتم السعي لتحقيقه من تحديد الربح حتى لو كان هناك بعض الصعوبات في القياس عند تطبيق المفهوم.

مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الربح:

- ينجم عن مفاهيم رأس المال المشار إليها في الفقرة ١٠٢ المفاهيم التالية للحفاظ على رأس المال:

أ- **الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال:** وتحت هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كان المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة يتجاوز المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أيه توزيعات لأصحاب رأس المال، أو مساهمات منهم أثناء الفترة ويمكن قياس الحفاظ المالي على رأس المال بالوحدات النقدية الاسمية أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة.

ب- **الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال:** وتحت هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية (أو القوة التشغيلية) للمنشأة (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق تلك الطاقة) في نهاية الفترة تتجاوز الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أيه توزيعات إلى أصحاب رأس المال أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

- يهتم مفهوم الحفاظ على رأس المال بكيفية تعريف المنشأة لرأس المال الذي تسعى للحفاظ عليه، وهذا يزيد من الربط بين مفاهيم رأس المال ومفاهيم الربح لأنها تزيد المرجع الذي بموجبه يقاس الربح وهنا يجب التمييز بين عائد المنشأة على رأس المال واسترداد رأس المال، إن التدفقات الداخلة من الأصول فوق المبالغ المطلوبة للحفاظ على رأس المال هي فقط التي يمكن اعتبارها ربح وبالتالي كعائد على رأس المال هي فقط التي يمكن اعتبارها ربح وبالتالي كعائد ع رأس المال ومن هنا، فان الربح هو المبلغ المتبقي بعد

طرح المصروفات (شاملا تسويات الحفاظ على رأس المال عندما يكون ذلك مناسبا) وإذا تجاوزت المصروفات الدخل يكون المبلغ المتبقي خسارة.

- يتطلب مفهوم الحفاظ على القيمة المادية رأس المال تبني التكلفة الجارية كأساس للقياس أما مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال فلا يتطلب استخدام مفهوما محددا ويعتمد اختيار الأساس تحت هذا المفهوم على نوع رأس المال الذي تسعى المنشأة للحفاظ عليه.

- إن الاختلاف الأساسي بين مفهومي الحفاظ على رأس المال هو في معالجة آثار التغيرات في أسعار أصول والتزامات المنشأة، وبشكل عام تعتبر المنشأة قد حافظت على رأسمالها إذا كان لديها نفس المقدار من رأس المال في نهاية الفترة كما كان لديها في بداية الفترة، ويعتبر ربحا أي مبلغ فوق ذلك المطلوب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة.

- تحت مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال – حيث يعرف رأس المال بالوحدات النقدية الاسمية- يمثل الربح قيمة الزيادة في رأس المال النقدي الاسمي خلال الفترة وعليه تعتبر الزيادات في أسعار الأصول المملوكة أثناء الفترة أرباحا ويشار إليها تقليديا باسم مكاسب الحيازة، وقد لا يعترف بهذه الأرباح حتى يتم التخلص من الأصل في عملية تبادل وعندما يعرف مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال على أساس وحدات القوة الشرائية الثابتة، يمثل الربح قيمة الزيادة في القوة الضرائبية المستثمرة أثناء الفترة وعليه فان ما يعتبر ربحا هو فقط ذلك الجزء من الزيادة في أسعار الأصول الذي يتجاوز الزيادة في معدل الأسعار العام وتعتبر باقي الزيادة في الأسعار كتعديل للحفاظ على رأس المال وكجزء من حقوق الملكية.

- تحت مفهوم الحفاظ على القيمة المادية، يمثل الربح الزيادة في رأس المال هذا أثناء الفترة وينظر إلى كافة تغيرات الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المنشأة كتغيرات في قياس الطاقة المادية الإنتاجية للمنشأة، ومن هنا، فهي

تعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزءا من حقوق الملكية وليس ربحا.

- أن اختيار أساس القياس ومفهوم الحفاظ على رأس المال يحددان النموذج المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية وتحقق النماذج المحاسبية المختلفة درجات مختلفة من الملائمة والمصداقية وعلى الإدارة- كما في حالات أخرى - السعي لتحقيق توازن بين الملائمة والمصداقية. وينطبق هذا الإطار على مدى من النماذج المحاسبية ويعطي إرشادا لإعداد وعرض القوائم المالية المعدة تحت النموذج المختار.

تعليق عام:

في رأيي أن هذا الإطار تضمن عناصر هامة وعناصر مكررة مع معايير أخرى؛ وعناصر كان الأولى تركها مع المعايير المرتبطة وعناصر جاءت غير كاملة وفيما يلي توضيح للنتيجة السابقة:

أولا: العناصر الهامة التي تضمنها الإطار:

١/٢ توضيح المضمون لعدد من المفاهيم الأساسية التي تحتاج إلى اتفاق حولها من جانب المحاسبين تمهيدا لجعلها قابلة للفهم من جانب غير المحاسبين.

٢/٢ تركيز الإطار على إعداد وعرض القوائم المالية باعتبارها مخرجات المحاسبة التي تقدم للمستخدمين على اختلاف فئاتهم، جاء جيدا ومطلوباً.

٣/٢ الإشارة إلى أن هذا الإطار لا يمثل معيارا محاسبيا إلى انه في رأيي مدخل أساسي لتفهم العمل بالمعايير.

٤/٢ الإطار يعتبر أساسا لمراجعة المعايير السارية ووضع معايير مستقبلية، وهو بذلك يمثل مجموعة الأسس التي يجب مراعاتها عند وضع وتقييم تطبيق المعايير.

٥/٢ اهتم الإطار بالفئات الأساسية المهتمة بالمعايير وأوضح أن الغرض من المعيار هو مساعدة كل من:

أ- لجنة المعايير في صياغة ومراجعة المعايير.

ب- معدي القوائم المالية.

جـ- مراجعي الحسابات.

د- مستخدمي القوائم المالية في تفسير المحتوى المعلوماتي للقوائم.

٦/٢ الإطار على الرغم من أهميته السابقة إلا انه سيخضع للمراجعة من وقت لآخر، وهذا العنصر يعطي للإطار إضافة هامة لاستمرار فاعليته.

٧/٢ احتوى الإطار على أربعة عناصر رئيسية هي:

عناصر الإطار			
- أهداف القوائم المالية	- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. - عناصر القوائم المالية	- الفروض والمبادئ.	- القيود

وهو بهذا المحتوى جاء شاملا لعناصر هامة غير واردة في المعايير، وصدر منه المرحلة الأولى في سبتمبر ٢٠١٠.

ثانيا: عناصر كان الأولى تركها مع المعايير المرتبطة بها:

في رأيي أن الإطار جاء في عدد كبير من الفقرات كان يمكن التركيز فيها على ما لم يرد في المعايير وإدراج بعض العناصر ضمن المعايير المرتبطة بها، من ذلك ما يلي:

١- قياس عناصر القوائم المالية

٢- الاعتراف بالأصول

٣- الاعتراف بالالتزامات

٤- الاعتراف بالدخل

٥- الاعتراف بالمصروفات

٦- الدخل

٧- المصروفات

٨- حقوق الملكية

٩- الأصول

١٠- الالتزامات

ثالثا: عناصر مكررة مع معايير أخرى:

من ذلك – في رأيي – ما يلي:

١- العرض للقوائم المالية في هذا الإطار لم يشر إلى قائمة التدفقات النقدية رغم أهميتها وتخصيص معيار خاص لها هو المعيار رقم (٤) والعرض للقوائم المالية باعتبارها ممثلة في قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل فقط نقص يجب إدراكه.

٢- الافتراضات الأساسية جاءت باهتة اللون وضعيفة وذلك لان أساس الاستحقاق مشتق من الاستمرارية ويصعب قبولهما مستقلين، كما أن التعبير عن الاستحقاق بأنه أساس وعدم توصيف الاستمرارية أمر يصعب قبوله.

٣- إذا كان ولا بد من استخدام كلمة الافتراضات فإنها يجب أن تبدأ بمكونات القياس المحاسبي وتنتهي بالتوصيل الفعال للمستخدمين شاملة مجموعة متكاملة من الفروض والمبادئ التي كان يجب على الإطار أن يتضمنها بشكل واضح وقد عرض الكاتب في الفصل السابق هيكلا لهذه المكونات.

٤- الخصائص النوعية للقوائم المالية تمثل الخصائص الواجب توافرها في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية لكي تكون مفيدة للمستخدمين لها،

وهي في هذا التعداد للعناصر الأربعة جاءت غير كاملة، حيث اعتبرت خاصيتي القابلية للمقارنة والقابلية للفهم في مستوى خاصيتي الملائمة والمصداقية وهذا أمر يصعب قبوله، وهذا ما حدث في إصدار عام ٢٠١٠.

٥- تمت الإشارة إلى الأهمية النسبية دون تحديد موقع محدد لها هل هي ضمن الملاءمة أم المصداقية أم عنصر مستقل؟

٦- أضاف الإطار عناصر فرعية للمصداقية دون أن يدرك القارئ ذلك وهي عناصر: التعبير الصادق والحياد والجوهر قبل الشكل.

٧- لم يوضح المعيار خاصية هامة ترتبط بالمصداقية وهي القابلية للتحقق.

٨- الحيطة والحذر جاءت بدون عنوان وكذلك الاكتمال.

٩- عاد الإطار ليضع التوقيت المناسب ضمن القيود على خاصيتي الملاءمة والمصداقية وهو مرتبط أساسا بالملاءمة.

١٠- الموازنة بين التكلفة والمنفعة جاءت أيضا خارج الخصائص الأربعة وهي قيد على التطبيق.

١١- الخصائص النوعية الصادرة مع إطار عام ٢٠٠٦ تحتاج إلى مراجعة لإيضاح العلاقة بين عناصرها وما ورد في الإصدار رقم (٢) عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي حول الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حيث جاء أكثر وضوحا وتكاملا، وإن كانت الخصائص الواردة بالإطار قد دارت حولها إلا أنها جاءت منقوصة، وهذا ما تم في الإطار المصري الصادر عام ٢٠١٥م.

وبناء على ما تقدم:

أرى أن الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية يحتاج إلى مراجعة في ضوء الملاحظات السابقة بشكل يوفر له الأساس العلمي لتفهم المعايير المحاسبية وتطبيقها بالشكل المستهدف، ولعل هذه النتيجة كانت سبباً في تعجيل إعادة النظر

وصياغة إطار مشترك بين المجلسين الدولي والأمريكي صدرت المرحلة الأولى منه في سبتمبر عام ٢٠١٠م.

الإطار المفاهيمي المشترك الصادر في عام ٢٠١٠م وصياغة المعايير المحاسبية:

Conceptual Framework & Accounting Standards Setting:

أصدر مجلس معايير المحاسبة:

"Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements"

كما أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إطاراً للمفاهيم تم تطويره في سلسلة من قوائم للمفاهيم والتي يشار إليها جميعاً بالإطار المفاهيمي.

ثم تم الاتفاق بين كل من المجلسين على عمل مشترك لإصدار إطار مفاهيمي واحد كأساس سليم لصياغة وتطوير المعايير المحاسبية.

وفي سبتمبر ٢٠١٠م تم إصدار الجزء الأول من هذا الإطار والذي تضمن فقط عنصرين هما:

أ- أهداف التقارير المالية.

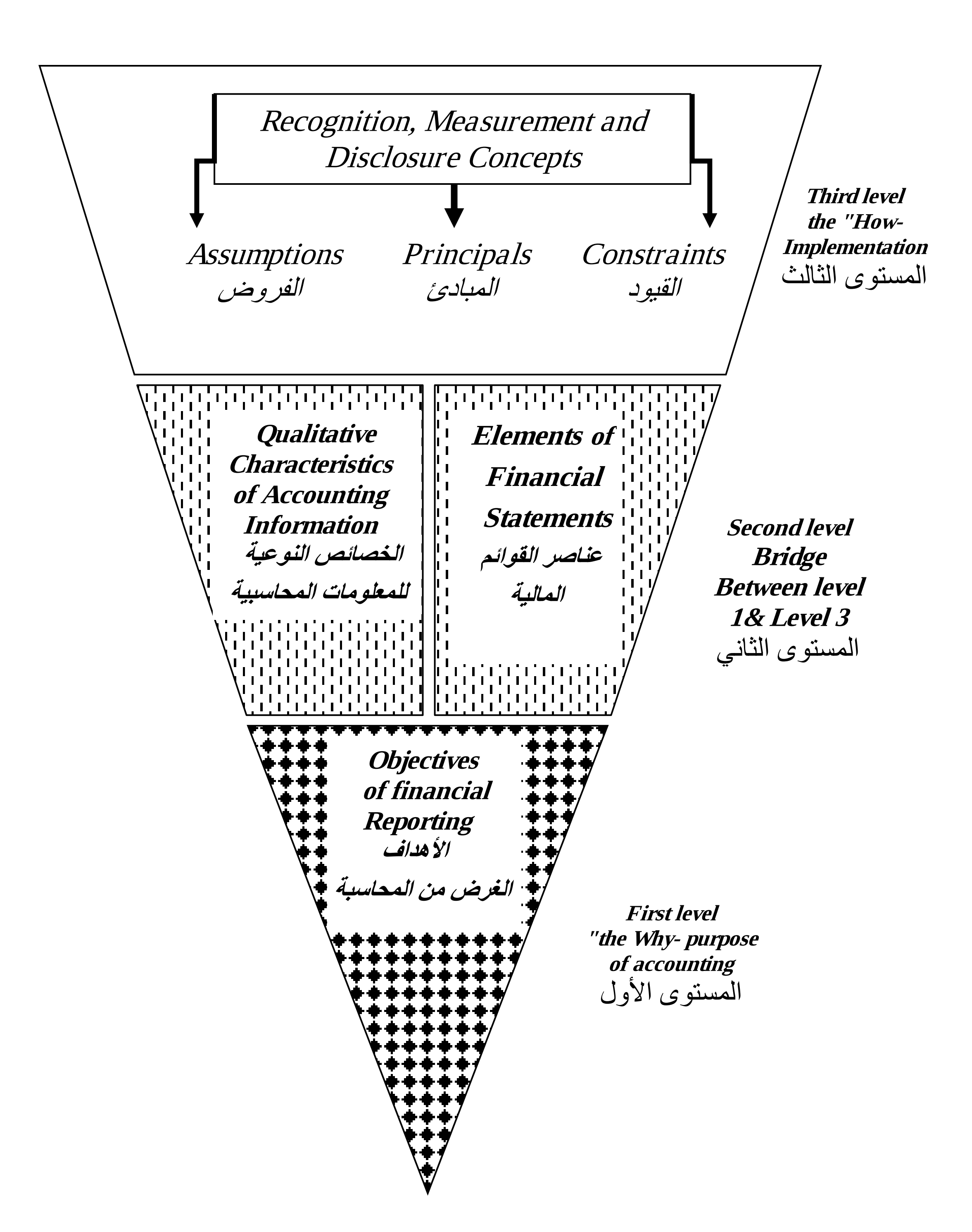
ب- الخصائص النوعية للمعلومات والتقارير المالية المفيدة في القرارات.

ومن نافلة القول أن نذكر أن هذين العنصرين يمثلان المستوى الأول وجزء من المستوى الثاني من الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية حيث أن الإطار المفاهيمي يتكون من ثلاثة مستويات كما يلي وكما هو واضح بالمثلث المقلوب:

الأول: الأهداف

الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات وعناصر القوائم المالية

الثالث: الفروض والمبادئ والقيود المحاسبية


Recognition, Measurement and Disclosure Concepts
Assumptions
الفروض
Principals
المبادئ
Constraints
القيود
Third level
the "How-
Implementation
المستوى الثالث
Qualitative Characteristics of Accounting Information
الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
Elements of Financial Statements
عناصر القوائم المالية
Second level
Bridge
Between level
1& Level 3
المستوى الثاني
Objectives of financial Reporting
الأهداف
الغرض من المحاسبة
First level
"the Why- purpose
of accounting
المستوى الأول

قضية للمناقشة (٧)

بعد عرض الإطار المقترح لنظرية المحاسبة في الفصل السادس؛ وعرض الإطار المفاهيمي للمعايير في الفصل السابع يظهر تساؤل أساسي في هذا المجال يتطلب الاتفاق على الإجابة عنه وهو:

هل الإطار المفاهيمي يعد بديلاً عن إطار النظرية عند اكتمال عناصره ومن ثم يمكن أن يغنى عن إطار النظرية؟ أما أن كلا من الإطارين مستقلين، أم متكاملين؟

وللإجابة عن هذا التساؤل يمكن القول بأنه لم يتعرض الكثير من المحاسبين لهذه القضية رغم أنها تمثل جانباً هاماً من عمل المحاسبين الأكاديميين منهم والممارسين. وفيما يلي تفنيد للاتجاهات الواردة بالتساؤل:

أولاً: إطار النظرية بديل عن الإطار المفاهيمي

هذا الاتجاه يرى أن الاتفاق على إطار متكامل لنظرية المحاسبة يمكن أن يكون بديلاً عن الإطار المفاهيمي حيث يتضمن إطار النظرية الأهداف والمفاهيم والمبادئ العلمية وهي من مكونات الإطار المفاهيمي. وباقي مكونات الإطار المفاهيمي من عناصر القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات تكون أساسا لإطار للمعاير المحاسبية.

ثانياً: الإطار المفاهيمي يغنى عن إطار نظرية المحاسبية

هذا الاتجاه يرى أنه مع اكتمال مكونات الإطار المفاهيمي السابق الإشارة إليها عندئذٍ يمكن أن يمثل الإطار العلمي الوحيد للمحاسبة ولا مجال لتكرار معظم مكوناته في إطار نظرية المحاسبة حيث أن الهدف النهائي من النظرية هو تطوير الممارسة المحاسبية عن طريق التفسير والتنبؤ والتحكم وهو ما يحققه الإطار المفاهيمي.

ثالثاً: كل من الإطارين مستقلان

يرى هذا الاتجاه أن صياغة إطار نظرية للمحاسبة هو عمل علمي يعتمد على منهجي الاستنباط والاستقراء يساهم في التفسير والتحكم والتنبؤ للممارسة المحاسبية؛ ويحتوي على مفاهيم وفروض ومبادئ مستقرة نسبية ومقبولة قبولاً عاماً.

بينما يهتم الإطار المفاهيمي بمجموعة العناصر التي تمثل الأساس لصياغة المعايير المحاسبية التي تهتم بتحقيق التجانس بين الأساليب والإجراءات المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة.

رابعاً: الإطاران يكمل كل منهما الآخر

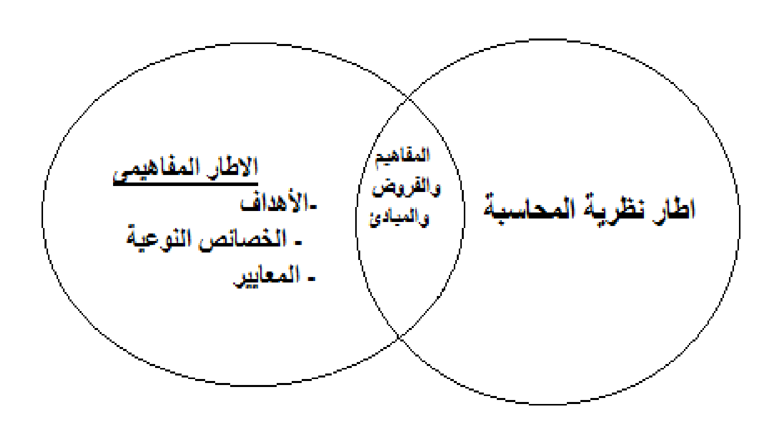
يرى هذا الاتجاه أن المحاسبة لها وجهين:

الأول: علمي – يجب أن يستند إلى إطار نظرية متكاملة تبرر هذا الوجه للمحاسبة.

الثاني: عملي – يجب أن يستند إلى إطار مفاهيمي يحكم صياغة المعايير المحاسبية التي تتضمن الأساليب والإجراءات الواجب القيام بها في مجال معين من مجالات الممارسة المحاسبية ومن الكتاب من أكد على ذلك بقوله الإطار المفاهيمي للنظرية.

وبعد: أي من هذه الاتجاهات الأربعة السابقة يمكن قبوله؟ نترك للقارئ حرية الاختيار بين البدائل السابقة.

ومن وجهة نظر المؤلف أرى أن اتجاه الإطارين متكاملان هو المرجح خاصة في هذه المرحلة التي لم تكتمل فيها صياغة جميع مستويات الإطار المفاهيمي بمعنى الأخذ بالاتجاه الرابع، وتفسير ذلك يمكن عرضه في الشكل التالي:



حيث يركز الإطار المفاهيمي أكثر على الجانب التطبيقي المتعلق بصياغة وتطبيق المعايير المحاسبية وهو لذلك قابل للتعديل بصفه دورية على عكس إطار النظرية الذي يتسم بالثبات النسبي وفي هذا المجال يؤكد المجلسان في مقدمة الإطار المفاهيمي على هذه النتيجة بالقول:

" سيتم مراجعة إطار المفاهيم هذا من وقت لآخر على ضوء خبرة المجلس في العمل بموجبه"

وفي هذا المجال أورى البعض[١] بأنه "يمكن القول بأن قيام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي *FASB* بأعداد إطار مفاهيمي للمحاسبة؛ يمثل البنية الأساسية التي يعتمد عليها كأساس نحو بناء (صياغة) نظرية للمحاسبة، ولا شك أن التوصل إلى هذه الغاية يتطلب أن يستكمل المجلس الإطار المفاهيمي ثم يتبنى خطوات أخرى لاستكمال بناء نظرية للمحاسبة تحظى بالقبول العام."

---

[١]) د. أحمد هاني، مرجع سابق، ص ٧٢

الفرع الثالث

اتجاهات وتحديات وآثار التحول من المعايير المحلية إلي المعايير الدولية فى بعض الدول

تمهيد:

منذ صدور معايير المحاسبة الدولية IAS عن مجلس معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين والذي تأسس فى عام ١٩٧٧ بعد تكوين لجنه معايير المحاسبة الدولية فى عام ١٩٧٣ بلندن؛ بدأ يظهر تحدي جديد أمام المحاسبين فى الدول المختلفة حول إمكانية مسايرة هذا الاتجاه والالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية (IAS& IFRS) بدلاً عن تطبيق معايير المحاسبة المحلية (GAAP).

وفى سبيل مواجهة هذا التحدي ظهرت مجموعة من الاتجاهات والتحديات أمام الدول الراغبة فى التحول من تطبيق المعايير المحلية إلى المعايير الدولية.

وفى هذا الفرع عرض مختصر لأهم هذه الاتجاهات والتحديات والآثار الناجمة عن عملية التحول مع الاشارة إلي التطبيق في بعض الدول.[١]

[١] - لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلي كتاب: إدارة التحول من المعايير الأمريكية إلي المعايير الدولية، تأليف : ليزا ويفر وتعريب لجنة البحوث والتطوير فى جمعية المحاسبين والمدققين الداخليين، ٢٠١٦.

أولاً: اتجاهات التحول إلي تطبيق المعايير الدولية:

يمكن القول بأن عملية التحول من المعاييرالمحلية إلي المعايير الدولية ليست عملية سهلة ولكنها ليست أيضا عملية غير ممكنة، ومن هنا فقد اتخذت عملية التحول اتجاهات متعددة منها:

١) تطبيق اتجاة التقارب بين كل من المعايير المحلية والمعايير الدولية:

وفى هذا الاتجاه يكون الهدف هو تقليل مساحة الاختلافات بين الممارسات المحاسبية الوطنية المقبولة (GAAP) وبين المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) وفى ظل هذا الاتجاه قد تقوم الدولة بما يلي:

أ- الاحتفاظ والاستمرارفي تطبيق المعاييرالمحليه لاعتبارات سياسية أو قانونية أو ثقافية، وأن التحول أمر غير ممكن.

أو ب- الاحتفاظ جزئيا بالمعاييرالمحليه الاكثر اتساقا (تقاربا)مع معاييرالتقاريرالماليه، والسماح لبعض الشركات بتطبيق المعاييرالدولية كاملة.

أو ج- تبني المعاييرالدولية (IFRS) في الدول التي ليس لديها مبادئ أو معاييرمحاسبية محلية مقبولة قبولاً عاما (GAAP)، وهذا الاتجاه أقل تكلفة للتحول ؛ وطريق مباشر له.

أو د- وضع جدول زمني يتم من خلاله التقارب والمواءمة مع المعاييرالدولية في المستقبل القريب.

والخلاصة فى هذا العنصر أن عملية التقارب بين مجموعتي المعايير تسير بخطي سريعة حتى انه يمكن القول بأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للتقارير المالية (IFRS) أصبح الآن هو الأصل بالنسبة للشركات الكبري العالمية.

ومن بين الدول التى تقاربت من المعايير الدولية بعد ان تبني الإتحاد الأوربي إعتبار من عام ٢٠٠٥ لائحة تطالب تطبيقها، فقد دفع ذلك دولاً أخرى على إعتماد لوائح مماثلة مثل استراليا وجنوب أفريقيا وهونج كونج ثم تلا ذلك شريحة ثانية من الدول المتقاربة مع المعايير الدولية شملت الأرجنتين وكندا والمكسيك وروسيا. وتبذل كل من اليابان والهند جهوداً ملموسة فى إتجاة التقارب مع المعايير الدولية.

٢) تطبيق المعايير الدولية على الشركات المسجلة فقط فى سوق الأوراق المالية؛ والسماح للشركات غير المسجلة باستخدام المعايير الوطنية، وعادة ما تكون الشركات غير المسجلة أكبر عدداً من الشركات المسجلة.

٣) تطبيق حق الاختيار للشركات للتحول إلى تطبيق المعايير الدولية عند الرغبة فى ذلك. وفى هذه الحالة تفضل معظم الشركات الاستمرار فى تطبيق المبادئ المحاسبية الوطنية.

٤) السماح فقط بتطبيق النسخة المعدلة محلياً من المعايير الدولية ومن ذلك ما فعله الاتحاد الأوروبي من إصدار نسخة معدلة (EU-IFRS).

ثانياً: تحديات التحول من المعايير المحلية إلي المعايير الدولية:

كما سبق القول بأن عملية التحول ليست عملية سهلة؛ حيث تواجهها تحديات عديدة من أهمها ما يلي:

١) **العوامل الثقافية:** تمثل إحدى التحديات الأساسية لتحقيق الاتساق بين المعايير المحلية والمعايير الدولية، ومن ذلك فإن الثقافة الإسلامية تمثل تأثيراً ملموساً فى هذا الإتجاه، فان عقود المشاركة والمرابحة والمضاربة والتمويل بدون فوائد على القروض وغير ذلك من المعاملات المتوافقة مع الشريعة الإسلامية؛ يصعب معها التطبيق المباشر للمعايير الدولية على هذه المعاملات ومنها المعيار IFRS9 والمعيار IFRS15.

وفى مصر تشير إحدى الدراسات فى هذا الجانب إلى أن الإفصاح المحاسبي عن أثر المعاملات ذات العلاقة توجد عليه قيود مما يصعب تطبيق المعيار الدولي رقم (٢٤).

٢) **العوامل البيئية:** بعض الدول لا تملك البنية الأساسية المطلوبة لتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية؛ وأعلنت أنها لا تستطيع تطبيق هذه المعايير بالكامل من ذلك ايران (Agababa,2013). ومن التحديات البيئية أيضا مقومات التغيير خاصة من هؤلاء الذين اكتسبوا خبرتهم من تطبيق معايير المحاسبة المحلية.

٣) **ضعف وإنعدام برامج تدريب** ملائمة لتأهيل الموارد البشرية اللازمة لتطبيق المعايير الدولية؛ مما يتطلب من الهيئات الدولية اعطاء هذا التحدى اهتماماً خاصاً وتمد يعد العون للدول التى تواجه هذا التحدي، وإنشاء معاهد أو فروع للمعاهد الدولية بهذه الدول.

٤) **عدم الإهتمام فى التعليم المحاسبي العالى والدراسات العليا بدراسة متطلبات التحول من تطبيق المعايير المحلية إلي تطبيق المعايير الدولية.**

٥) **عدم عرض صعوبات التحول ومشاكله فى مؤتمرات وورش عمل للمتخصصين لدراستها ووضع خطة لمواجهتها.**

ثالثاً: التحول من المعايير المحلية إلى معايير الدولية بين التأييد والمعارضة:

على الرغم من توافر اتجاه عالمى للتحول من المعايير المحلية إلى معايير الدولية إلا أن البعض يري ان عملية تبني المعايير الدولية مازال أقل إنتشاراً مما يعتقده المحاسبون. وذلك راجع إلى التردد فى عملية التحول ، مما نتج عنه مؤيدون ومعارضون لهذه العملية؛ ولدى كل فريق منهم أسانيده، فيما يلي عرض لأهمها:

(١) أسانيد المؤيدين لعملية التحول:

يري المؤيدون لعملية التحول الفوائد التالية:

١/١ توفير خاصية القابلية للمقارنة على نطاق واسع للمحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، فى إطار يتصف بالثبات والاتساق، مما يساهم فى توفير معلومات اكثر فائدة للمستثمرين الحاليين والمتوقعين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية.

٢/١ تطبيق المعايير الدولية يساعد على تخفيض تكلفة راس المال، مما يساهم فى تسهيل الحصول على التمويل اللازم للاستثمار.

٣/١ تطبيق المعايير الدولية يمكن أن يساعد الشركات على زيادة فرص العمل، ويساعدها اكثر استعداداً للاستثمار فى الخارج وليس فقط جذب الاستثمارات من الخارج.

٤/١ تطبيق المعايير الدولية يخفض من مخاطر الاستثمار ويساهم فى التعامل بصورة فعالة مع الموردين والعملاء.

٥/١ تطبيق المعايير الدولية يحقق وفورات فى التكاليف الفعلية فى المدى الطويل.

٦/١ تطبيق المعايير الدولية يساهم فى تحسين نظم المعلومات المالية؛ وتدعيم الرقابة على التقارير المالية.

٧/١ تطبيق المعايير الدولية يساعد الشركات متعددة الجنسيات على سهولة توحيد ودمج القوائم المالية المجمعة، وتحقق سهولة فى انتقال وحركة العمالة.

(٢) أسانيد المعارضين لعملية التحول:

١/٢ تطبيق التحول إلى المعايير الدولية عملية ذات تكلفة عالية تفوق العائد منها.

٢/٢ تطبيق المعايير الدولية عملية تستغرق وقتاً طويلاً.

٣/٢ تطبيق المعايير الدولية عملية مربكة ومزعجة للعمل المحاسبي الذي استقر مع المعايير المحلية.

٤/٢ يعتقد هذا الفريق ويعتمد النتيجة التى تقول "أن الهوية الوطنية لا تزال محوراً للسياسات المحاسبية المطبقة حتى بعد مرور سنوات عديدة على عملية التحول."

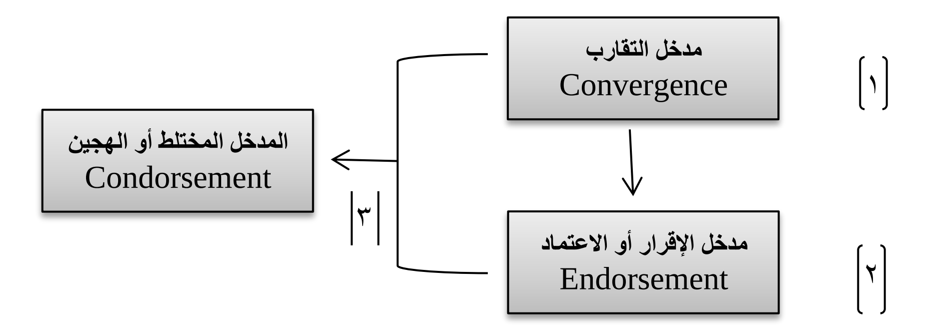
رابعاً: آثارالتحول من المعايير المحلية إلى المعايير الدولية:

اهتمت كثير من المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية بإجراء دراسة مقارنة بين الآثر الذي يمكن تحدثه عملية التحول من المعايير المحلية الى المعايير الدولية على عدد من المتغيرات المحاسبية، وفيما يلي ملخص لأهم النتائج فى هذا المجال: وإن كانت هذه النتائج يصعب تقيمها على كل الدول والشركات.

م	العنصر	تطبيق المعايير المحلية	تطبيق المعايير الدولية
١	الربحية والأداء المالي	الربحية ومؤشرات الأداء المالي أقل من المعايير الدولية.	ارتفاع أرقام الأرباح عند التطبيق؛ ومن ثم ربحية السهم أعلى وفى دراسة وصلت نسبة الزيادة فى صافي الربح ٤٨,٥%.
٢	حقوق المساهمين والمركز المالي	مرتفعة فى حالة تطبيق المعايير الدولية حيث تبلغ عند تطبيق المعايير الدولية ٨٥,٦% .	اختلفت النتائج حيث لم تكن واحدة فى الشركات محل الدراسة وإن جاءت نسبة من الشركات ارتفعت فيها حقوق الملكية على حساب إنخفاض فى نسبة أكبر لهذه الحقوق.
٣	المحاسبة طبقا للقيمة العادلة	أقل مستوى من التقلبات، مما دعا البعض الى استخدام مدخل القياس المختلط للقيمة العادلة.	الاستخدام الواسع للقيمة العادلة وتزيد التقلبات فى القيمة الدفترية والأرباح نتيجة ذلك.
٤	الإفصاح	ضعف مستوى الإفصاح ومحدوديته.	زيادة مستوى الإفصاح فى القوائم المالية بشكل واضح، حيث زاد المتوسط بأكثر من ٥٠%.
٥	جودة المعلومات	محدودية مستوى الجودة والقدرة التنبؤية.	أكثر جودة حيث تهتم بالجودة على حساب كمية المعلومات، وتساهم فى تحسين عملية التنبؤ بالتدفقات وغيرها.

خامساً: نماذج من دول اهتمت بالتحول للمعايير الدولية

فى اتجاه التحول إلى تطبيق المعايير الدولية ظهرت نماذج متعددة فى الدول التى طبقت هذا الاتجاه؛ ويمكن وصف أهم مراحل ونماذج التحول فيما يلي:



وفيما يلي عرض لبعض عمليات التحول فى دول مختارة:

م	الدولة	المدخل والاجراءات
١	الولايات المتحدة الأمريكية	لم يتحدد حتى الآن الشكل الذي ترغب فى تطبيقه بشأن تبني أو التقارب مع أو إقرار المعايير الدولية، وتشير الدراسات المهنية والأكاديمية إلى التحول المضطرد فى تطبيق المعايير الدولية؛ من ذلك دراسة شركة برايس ووترهاوس عام ٢٠١١ والتى توقعت مطالبة لجنة الأوراق المالية SEC والبورصات الأمريكية بأن تتم عملية إعداد التقارير طبقاً للمعايير الدولية إجبارياً؛ ويجب السماح اختيارياً للشركات المحلية الأمريكية بتطبيق المعايير الدولية. وفى نفس الاتجاه أكدت دراسة أكاديمية فى نفس العام ٢٠١١ على ذلك (Fosbre et al) بالإضافة إلى أن دول العشرين (G20) طالب رؤساؤها ببذل جهود إضافية لإتمام عملية التقارب مع المعايير الدولية، ومع ذلك: توجد آراء كثيرة تعارض تبني أو اقرار هذه المعايير الدولية لأسباب متعددة منها: التكلفة

		وعدم توافر الخبرات والآثار السلبية الناتجة عن التحول؛ مما دعا البعض إلى الابقاء على الوضع الراهن واستبعد تحقيق التقارب الكامل مع المعايير الدولية نظراً للاختلافات الأساسية بينها وبين المعايير المحلية (GAAP) ومن اهمها فى مجالات: إندماج الأعمال ، الأدوات المالية، ربط الضرائب، المخصصات ، المعاشات.
٢	**البرازيل**	اهتمت كل من لجنة الاصدارات المحاسبية (CPC) ولجنة الأوراق المالية والبورصات (CVM) بتبني المعايير الدولية، وقد تم مطالبة الشركات **المدرجة** باستخدام المعايير الدولية اعتباراً من ٢٠١٠/١٢/٣١ فى إعداد قوائمها المالية **المجمعة**، أما القوائم **غير المجمعة** يتم إعدادها طبقا للمعايير المحلية، أما المؤسسات المالية فتطبق المعايير الدولية. وللشركات **غير المدرجة** فى البورصة حق الاختيار بين تطبيق المعايير المحلية أو الدولية. وقد واجهت عملية التحول عدداً من المشاكل حيث ظهر ذلك فى نسبة ٨٠% من القوائم المالية التى تعد لأول مرة، مما تطلب الاهتمام بموضوع التدريب الجيد، والفهم الصحيح للمعايير الدولية.
٣	**روسيا**	تتولي وزارة المالية اصدار المعايير المحلية، وهي المسئولة أيضاً عن اقرار استخدام المعايير الدولية، وتؤيد روسيا التحول إلى المعايير الدولية حيث أقرت ذلك فى عام ٢٠١١ وطالبت الشركات **المدرجة** بتبني المعايير الدولية فى اعداد القوائم المالية اعتباراً من عام ٢٠١٢م وتأجيل التحول لبعض الشركات التى لديها سندات غير مدرجة وتطبق المعايير المحلية إلى عام ٢٠١٥م. **ومع ذلك** ففى الوقت الذي يربط فيه البعض تطبيق

		المعايير الدولية وجذب الاستثمارات إلا أن هذه النتيجة غير مؤكدة، وما زالت هناك مجالات اختلاف فى المتطلبات المحاسبية منها: اندماج الأعمال، تقييم الأصول غير المتداولة ، إنخفاض قيمة الأصول، الايجارات ، الأدزات المالية، الضرائب المؤجلة فضلاً عن متطلبات زيادة الافصاح ووجود أخطاء فى ترجمة المعايير إلى اللغة الروسية.
٤	**الهند**	اهتمت وزارة شئون الشركات الهندية فى عام ٢٠٠٧ بإعداد برنامج للاتساق مع المعايير الدولية يتم من خلاله تحقيق التقارب بين المعايير المحلية والمعايير الدولية. ولم يتضمن هذا البرنامج عملية **التبني الكامل** للمعايير الدولية. وتم تعديل المعايير المحلية للتقارب مع المعايير الدولية تحت مسمي (Ind AS) حيث تم فى عام ٢٠١١ إصدار ٣٥ معياراً تتماشي بصفة عامة مع المعايير الدولية. إلا أن عقبات التطبيق حالت دون تنفيذ مراحل البرنامج ومن هذه العقبات: الضرائب والمحاسبة عنها. هذا ويسمح "مجلس الأوراق المالية والبورصات الهندي" (SEBI) للشركات **المدرجة** محلية أو اجنبية بإعداد وتقديم قوائمها المالية وفقا للمعايير الدولية. ومع إدخال تعديلات على المعايير المحلية إلا أن هناك مجالات اختلاف مع المعايير الدولية منها: الشركات الزميلة، تكاليف الإقتراض، الأدوات المالية، دمج الأعمال. وفى الهند كما فى أمريكا اعتقاد بأن المعايير المحلية قوية وشاملة وصارمة جداً مما يعوق عملية التحول، وأن تكلفة التحول تفوق العائد منها.

٥	الصين	الاهتمام كان بمبادئ المحاسبة الحكومية، والمعايير المحاسبية الموحدة لاتساع نطاق القطاعين الحكومى والعام. ومع بداية برنامج الإصلاح الاقتصادى لتحديث الأعمال التجارية وزيادة حركة التجارة وحريتها، تم فى عام ١٩٩١ انشاء أول بورصة للأوراق المالية فى الصين، وعندها ظهرت الحاجة إلى معايير محاسبية تطبق بالشركات الخاصة، وفى عام ١٩٩٢ طلب وزير المالية تحقيق الإتساق بين المعايير المحلية والمعايير الدولية. وفى عام ٢٠٠٦ نمت سوق الأوراق المالية فى الصين وأصبحت ثامن أكبر سوق فى العالم. وإتجهت الصين إلى إصدار معايير محاسبة محلية متقاربة إلي حد كبير مع المعايير الدولية مع عدم السماح باستخدام الأخيرة بصورتها الأصلية الصادرة عن IASB حيث تولت وزارة المالية إصدار "معايير المحاسبة الصينية" وأوضحت احدى الدراسات أن نسبة التقارب بين المعايير المحلية والمعايير الدولية بلغت ٧٧%، وصدر ٣٨ معيار فى مجالات معينة مما عزز عملية التقارب.
٦	مصر	اهتمت فى مرحلة أولي بترجمة المعايير الدولية وإصدارها والتدريب علي تطبيقها، وفى مرحلة تاليه تم إصدار نسخة معايير المحاسبة المصرية عام ٢٠٠٦ متوافقة الى حد كبير مع المعايير الدولية، ثم صدر فى عام ٢٠١٥ نسخة معدلة للمعايير بقرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ وعددها ٣٩ معياراً بها بعض الاختلافات عن المعايير الدولية سبق تبيانها فى هذا الفصل.

قضية للمناقشة (٧)

بعد هذا التنوع من المداخل والتردد فى التطبيق الكامل للتحول إلى تطبيق المعايير الدولية فى كثير من الدول الكبرى اقتصادياً؛ يحق لنا أن نتساءل: إلى أين نحن ذاهبون فى عملية التحول إلى المعايير الدولية؟ نتوقف أم نسير ببطء، أم نسرع الخطى أم نلتزم بالتطبيق الفورى والكامل للمعايير الدولية. ولماذا وكيف يتم ذلك؟ السنوات القادمة تحمل معها الإجابة عن هذه التساؤلات الهامة.

ثبت بأهم المصطلحات — *List of Terms*

أساس الاستحقاق	*Accrual basis*
مراجعو الحسابات	*Auditors*
قائمة التدفقات النقدية	*Cash flows statement*
القابلية للمقارنة	*Comparability*
المعايير المصرية للتقارير المالية	*EFRS*
قائمة المركز المالي	*Financial position statement*
المخزون	*Inventory*
المعايير الدولية للتقارير المالية	*(IFRS) International financial reports standards*
قائمة الدخل	*Income statement*
الاستخدام العام	*Public use*
الملاءمة	*Relevance*
المصداقية	*Reliability*
القابلية للفهم	*Understandability*
حملة الأسهم	*Shareholders*
مستخدمو القوائم المالية	*Users*

أسئلة للمراجعة عن الفصل السابع

Review Questions

(١)

بعد أكثر من إصدار للمعايير الدولية للمحاسبة، يرى البعض أن هذه المعايير ينقصها التفسير العلمي والإطار التطبيقي.

هل توافق على هذه الرأي؟ ولماذا؟

(٢)

لتفهم وتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة، توجد مجموعة من الاعتبارات الأساسية الواجب مراعاتها في هذا المجال.

وضح أهم هذه الاعتبارات

(٣)

وضح الهيكل العام لمعايير المحاسبة المصرية ومقابلتها بمعايير المحاسبة الدولية. مع التعليق على أهم مجالات الاختلاف بينهما.

(٤)

طلب منك إعادة تبويب المعايير الدولية للمحاسبة بشكل يرتبط بمجال تطبيقها. كيف يكون هذا التبويب؟

(٥)

المستعرض لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الدولية للتقارير المالية *IFRS* يجد أنها قد أضافت جديدا إلى الإطار العام لنظرية المحاسبة خاصة فيما يتعلق بالجانب التطبيقي، بينما يرى آخرون أنها ذات أثر ضعيف في هذا الجانب.

ما رأيك فيما تقدم مع التبرير بأمثلة توضيحية لبعض المعايير.

(٦)

المعايير الدولية للتقارير المالية *IFRS* يمكن أن يوجه إليها بعض الملاحظات.

وضح بعضها مع المبرر.

(٧)

وضح كيف تؤثر عملية تحديد الأهداف من القوائم المالية على إعدادها.

(٨)

من خلال دراستك لتطور الفكر المحاسبي، وضح كيف أن علم المحاسبة تراكمي البناء؟

(٩)

وضح كيف سيتم التنسيق بين الإطار المفاهيمي وإطار نظرية المحاسبة.

(١٠)

تضمن الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية عناصر كثيرة تداخلت مع بعض المعايير وكان الأولى تركها مع المعايير المرتبطة بها.

وضح أمثلة لذلك.

الفصل الثامن

اتجاهات معاصرة في القياس والإفصاح المحاسبي

Recent Trends in Accounting Measurement & Disclosure

نطاق الدراسة

Scope of Chapter

تتضمن الدراسة في هذا الفصل عرضاً للاتجاهات المعاصرة في مجالي **الاعتراف والقياس ثم العرض والإفصاح المحاسبي** باعتبارهما الوظيفتين الأساسيتين للمحاسبة.

"إن الارتباط بين وظيفتي القياس والإفصاح المحاسبي يمثل ثنائية فطرية *Congenital twins* في مجال إعداد القوائم المالية".

الفرع الأول
اتجاهات معاصرة في القياس المحاسبي

تمهيـــــد:

القياس المحاسبي *Accounting Measurement* أساس نجاح وظيفة المحاسبة كنظام للمعلومات ولغة الأعمال.

ويعرف القياس في المحاسبة بأنه "عملية تطوير أي عنصر معلوماتي يدخل في نطاق التقارير المالية".

The process of developing any informational item which is placed within the scope of a financial reports [(1)].

وفي هذا المجال فان القياس المحاسبي المعاصر يمتد إلى أكثر من كونه يمثل التقييم التقليدي traditional valuation ويظهر في هذا الشأن سؤالان هامان هما:

١- ما الذي يجب أن نقيسه؟

What should we measure?

٢- كيف يجب علينا أن نذهب عند القياس؟

How should we go about measurement?

وفي هذا الفصل محاولة لعرض الإجابة عن التساؤلين السابقين:

1 - Lane A.daley, Measurement Research in Financial Accounting, workshop. 1993,P.40

أهمية استمرار البحث في مجال القياس المحاسبي

إن أهمية استمرار البحث في هذا المجال تستمد من وجود أسئلة عديدة وإجابات قليلة، وإن المحاسبين الأكاديميين يجب عليهم تطوير تكنولوجيات القياس المعقدة كجزء من المجالات المختلفة للبحث العلمي، حيث أنه من المؤكد أن بعضا من هذه الأساليب يمكن تطويره، كما يمكن ابتكار حلول فكرية للبعض الآخر وذلك للمساعدة على حل قضايا القياس المحاسبي التي تواجه التقارير المالية [١].

إن الوقت قد حان لتطبيق النموذج المحاسبي الأساسي لتطوير أساليب جديدة لقياس العمليات والأرصدة في اتجاه توفير المعلومات الملائمة للمستخدمين.

إن السؤال الأساسي في هذا الاتجاه كما أوضحه *V. Kam* يتمثل في:

"ما هي القيمة للأصول والالتزامات التي يجب استخدامها بحيث تكون مناسبة ومحل ثقة لدى كل من المديرين والمستثمرين والدائنين؟"

إن استمرار وجود مشكلات في طريق القياس المحاسبي يبرر أهمية هذا التحرك في مجال البحث العلمي، كما أن وجود حدود على القياس المحاسبي *Limitations of financial accounting measurement* سواء المتعلقة بالتداخل أو عدم التأكد يقلل من قيمة المعلومات المرتبطة بالقياس.

ويضيف *Scott* في هذا المجال [٢]:

If one digs deeper، however، serious problems of estimation are revealed.

1 - Tricia O'Malley, Measurement Research In Financial Accounting: Many Questions, Few Answers, p.92.

٢ - د. محمد مطر، مرجع سابق ، ص ١٣٥

تحيز القياس المحاسبي:

ينتج التحيز في القياس المحاسبي من أحد أو بعض أو كل ما يلي:

١- تحيز مصدره قواعد القياس *A rule Bias*

٢- تحيز مصدره القائم بالقياس *A measurer Bias*

٣- تحيز مصدره القائم بالقياس وقواعد القياس (تحيز مشترك *A joint Bias*)

ومن أوضح مظاهر هذا التحيز هو الذي تحتويه القوائم والتقارير المحاسبية المعدة في فترات التضخم والانكماش طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية.

وفى هذا المجال أوضح *Trcia O'Maller* تحت عنوان:

How Do We Measure Risk and Uncertainty?

It seems to me that this is one of most interesting and challenging times for us to the discussing measurement issues [(1)]

موقف الفكر المحاسبي المعاصر من ظاهرة التضخم:

بدأت ظاهرة التضخم في الظهور بعد الأزمة الاقتصادية العالمية عام ١٩٣٠م، وأخذت تزداد بعد الحرب العالمية الثانية، وهذه الظاهرة صاحبها ارتفاع في الأسعار مقابل انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد، ولتوضيح أثر هذه الظاهرة من خلال ارتفاع الأسعار يلاحظ أن تطور الأسعار من منتصف عام ١٩٥٠ حتى منتصف عام ١٩٨٥ في الولايات المتحدة لعدد من السلع كان على النحو التالي [(٢)]:

ويمكن للقارئ تتبع السلسلة الزمنية لـ ٣٢ سنة أخرى حتى عام ٢٠١٧م.

1 - Measurement Research in Financial Accounting, op.cit. , P.91

2 - Ibid., pp. 481- 483.

السلعة	نسبة الارتفاع في السعر
اللبن	%١٦٩
اللبن	%٢٠٠
الخبز	%٤٥٨
تذاكر السينما	%٥٢٥
البريد	%٥٦٧
زيت التسخين	%٥٧٥

ومازال الارتفاع مستمراً فى الثلاثين عاماً الأخيرة بعد هذا التاريخ.

وقد ألقت هذه الظاهرة بآثارها على دلالة المعلومات المحاسبية، حيث أن المعلومات المتخذة وحدة النقد أساسا لها على أساس أنها ثابتة دوما أو ما يسمى بالتكلفة التاريخية *Historical Cost* أصبحت محل نقد من جانب الاقتصاديين للمحاسبين، وكان من بين الانتقادات التي وجهت إلى التكلفة التاريخية ما يلي:

١- الأرباح التي تظهرها حسابات النتيجة لا تمثل دخلا حقيقيا يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات.

٢- صعوبة الاعتماد على قائمة المركز المالي على أساس قيم مفرداتها التاريخية حيث تتضمن تجميعات للأسعار في أوقات مختلفة.

وكان من نتيجة ذلك ظهور بدائل لحل أثر ظاهرة التضخم على دلالة القوائم المالية، تم عرض هيكلها العام عند التعرض لمبدأ الموضوعية في الفصل السادس.

ومن بين هذه البدائل ما يلي:

١- مدخل التكلفة التاريخية المعدلة *Adjusted Historical Cost*

ذهب اتجاه إلى إمكانية استخدام الأرقام القياسية للأسعار كأساس لتعديل التكلفة التاريخية، وذلك لمعالجة أثر الانخفاض في القوة الشرائية لوحدة النقد.

وتستلزم هذه الطريقة التفرقة بين العناصر النقدية وغير النقدية *Monetary and nonmonetary* وعلى ضوء هذه التفرقة يتم تحديد قيمة المكاسب والخسائر في القوة الشرائية لوحدة النقد.

ولتوضيح كيفية العمل بهذه الطريقة إذا افترضنا أن قائمة الدخل لإحدى الشركات المساهمة كانت كما يلي عن عام ٢٠١٣م:

المبيعات	١٥٠,٠٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة	(٩٠,٠٠٠)	
الربح الإجمالي		٦٠,٠٠٠
مصروفات النشاط:		
بيع وتوزيع	(١٠,٠٠٠)	
إهلاك المباني	(٢٨,٠٠٠)	
مصروفات إدارية	(٨,٠٠٠)	(٤٦,٠٠٠)
		١٤,٠٠٠

وعلى افتراض أن الرقم القياسي للأسعار على أساس التكلفة التاريخية كان ٧٠ عند شراء المباني وان متوسط هذا الرقم بلغ ١٢٥ في عام ٢٠١٤م وتوقف في نهاية العام عند ١٣٠ في هذه الحالة فان الدخل الصافي وقدره ١٤,٠٠٠ سيتحول إلى خسائر مقدارها ٨,٣٢٠ كما يلي:

المبيعات = $\left(\frac{١٥٠،٠٠٠ \times ١٣٠}{١٢٥}\right)$ = ١٦٥,٠٠٠

تكلفة البضاعة المباعة = $\left(\frac{٩٠٠٠٠ \times ١٣٠}{١٢٥}\right)$ = ٩٣٠٠٠

الربح الإجمالي ٦٢,٠٠٠

مصروفات النشاط

مصروفات البيع = $\left(\frac{١٠٠٠٠ \times ١٣٠}{١٢٥}\right)$ = ١٠٤٠٠

إهلاك مباني = $\left(\frac{١٠٠٠٠ \times ١٣٠}{٧٠}\right)$ = ٥٢٠٠٠

مصروفات إدارية = $\left(\frac{١،٠٠٠ \times ١٣٠}{١٢٥}\right)$ = ٨٢٢٠

٧٠,٧٢٠

الخسائر (٨,٣٢٠)

وواضح مما سبق أن العنصر الأساسي الذي كان له تأثير واضح هو الإهلاك.

وعلى ذلك يمكن القول بأن:

$$\text{التكلفة التاريخية المعدلة} = \frac{\text{التكلفة التاريخية} \times \text{الرقم القياسي في تاريخ إعداد القوائم}}{\text{الرقم القياسي في تاريخ نشأة العنصر}}$$

٢- مدخل التكلفة الجارية: *Current Cost*

مؤدي هذا المدخل هو رصد التغيرات في السعر بالنسبة لكل أصل مملوك على حده، وتسجيلها على أساس القيمة الجارية، أو القيمة الحالية لاستبدال الأصل بأصل مشابه للأصل المملوك وبحالته، وإن حساب مثل تلك القيمة ليس أمرا سهلا خاصة في حالات الاستحواذ على أصول حديثة أو ذات تقدم تكنولوجي عال.

والتعديل في هذا المدخل يكون قاصرا على الأصول غير النقدية فقط، وعدم اخذ الخسائر أو الأرباح الناتجة عن التغير في الأصول النقدية في الحسبان، ويترتب على هذا المدخل ظهور أرباح حيازة *Holding gains* أو خسائر حيازة *Holding loss*.

ولتوضيح طبيعة هذا المدخل بمثال مبسط مع افترض أن إحدى الشركات قامت بشراء بضاعة أول نوفمبر ٢٠١٣ عددها ١٠٠٠ وحدة بسعر الوحدة ٥ جنيه وفي ٢٠١٣/١٢/٣١م أصبحت التكلفة الجارية للوحدة من البضاعة ٦ جنيه، وعلى ذلك وعلى افتراض عدم بيع تلك الوحدات نجد أن هذه الشركة قد حققت أرباح حيازة قيمتها ١٠٠٠ جنيه عبارة عن (١٠٠٠ وحدة x ١ جنيه) وإذا حدث العكس فإن الشركة تحقق خسائر حيازة.

وبالنسبة لأرباح وخسائر الحيازة يفرق عادة بين أرباح وخسائر الحيازة المتحققة *Realized* وغير المتحققة *Unrealized* والناتجة عن الأصول التي مازالت مملوكة للمنشأة حتى تاريخ إعداد القوائم المالية.

ولحساب كل من النوعين يتعين التعرف على الفرق بين التكلفة التاريخية أو تكلفة الاستحواذ وبين التكلفة الجارية للوحدة (٦-٥) فإذا فرض في المثال السابق أن المنشأة قامت ببيع ٤٠٠٠ وحدة بسعر الوحدة ٨ جنيه فإن:

أرباح الحيازة المتحققة = ١x ٤٠٠٠ وحدة = ٤٠٠٠.

وأرباح الحيازة غير المتحققة = ١x ٦٠٠٠ وحدة = ٦٠٠٠.

بمعنى أن:

أرباح البيع = (٨٠x٤٠٠٠) – (٥x٤٠٠٠)

= ٣٢,٠٠٠ – ٢٠,٠٠٠

= ١٢,٠٠٠ (بما في ذلك أرباح الحيازة المتحققة وقدرها ٤٠٠٠)

وهناك أرباح حيازة غير متحققة قدرها ٦٠٠٠ جنيه.

ويمكن الإفصاح عن دلالة ما سبق وفقا لهذا المدخل كما يلي:

المبيعات (٨ x٤٠٠٠)		٣٢,٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة وفقا للتكاليف الجارية (٦x٤٠٠٠)		٢٤,٠٠٠
الربح الإجمالي		٨,٠٠٠
+ أرباح حيازة متحققة على المبيعات (١x٤٠٠٠)	٤٠٠٠	
أرباح حيازة غير متحققة عن المخزون (١x٦٠٠٠)	٦٠٠٠	
		١٠,٠٠٠
الدخل وفقا للتكلفة الجارية		١٨,٠٠٠

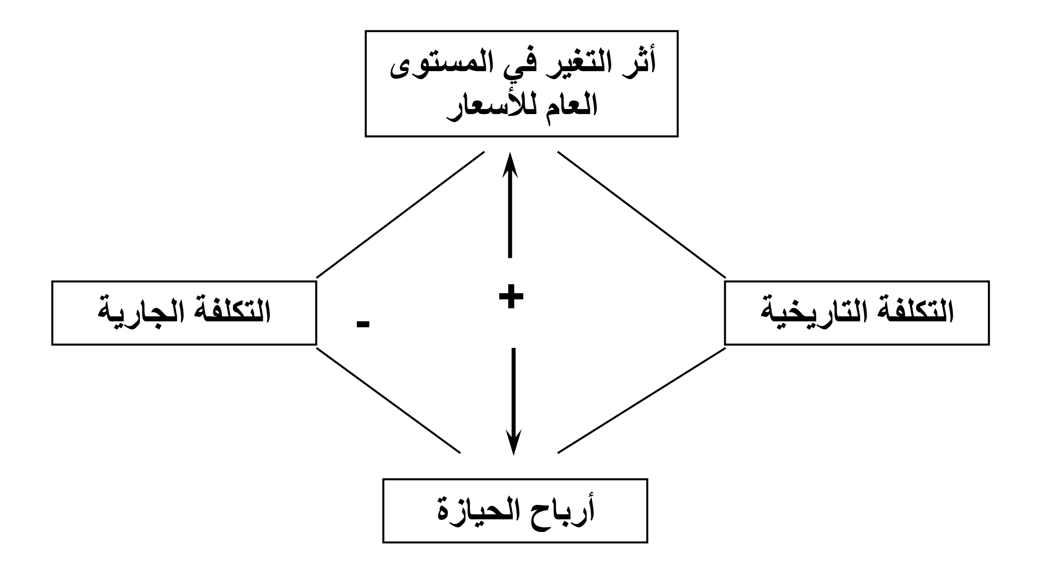
ويترتب على هذا المدخل الآثار التالية:

	التكلفة التاريخية	التكلفة الجارية
بالنسبة لتقييم المخزون	(٥x٦٠٠٠)	٣٠,٠٠٠
الدخل وفقا للتكلفة الجارية (٥x٦٠٠٠)		
- حقوق الملكية =	التكلفة التاريخية	التكلفة الجارية
+ الدخل	١٢٠٠٠	١٨٠٠٠

٣- مدخل التكلفة الجارية المعدلة بالمستوى العام للأسعار:

GPL Adjusted Current Cost

من عنوان هذا المدخل يتضح انه يجمع بين المدخلين السابقين، وهذا المدخل يعتمد على فكرة فصل أثر التغير في المستوى للأسعار عن أثر التغير في التكلفة الجارية كما يلي [١]:



وعلى ذلك يتكون صافي الدخل في هذا المدخل من ثلاثة عناصر كما يلي:

١- صافي الربح من العمليات.

٢- أرباح وخسائر التغير في القوة الشرائية (المتغير في المستوى العام للأسعار).

٣- أرباح أو خسائر حيازة الأصول غير النقدية أو التكلفة الجارية.

ولتطبيق هذا المدخل يتم العمل بالمدخلين السابقين معا.

١- دكتور سمير رياض هلال، دراسات حديثة في النظم المحاسبية، دار القلم، دبي ١٩٨٨، ص ٣٢٧

تعليق:

بعد هذا العرض السريع لأهم البدائل التي طرحت لمعالجة ظاهرة التضخم يجب القول بأن لكل مدخل مزاياه وعيوبه، ويصعب تغليب أحد هذه المداخل في جميع الحالات، وفي رأيي أن كل مدخل منها يحقق فائدة في جانب معين، ويمكن في هذا المجال استخدام التكلفة التاريخية كأساس لإعداد القوائم المالية، ثم استحداث قوائم إضافية وفقا للهدف المطلوب من استخدام المعلومات المحاسبية، وعلى ضوء الحاجة إلى المعلومات يتحدد البديل المختار من البدائل الثلاثة بعضها أو كلها.

وقد أوضح مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في عام ١٩٧٩ وفي نشرته رقم ٣٣ أن:

Accounting records and reports of financial condition and profitability would continue to be based on historical – cost approach. The selected inflation – adjusted information was to be reports on a supplementary basis only.

كما يوضح البعض الآخر في هذا المجال ما يلي:

Historical costs record what actually happened. Users can make their own adjustments.

وقد أكد على النتائج السابقة المعيار الدولي الحادي عشر الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية عندما أوضح قد يساعد على تطوير أساس التكلفة التاريخية معلومات ملحقة تبين آثار التغير في الأسعار.

٤- مدخل القيمة العادلة: *Fair Value Approach*

يوجد حاليا بديلان للتكلفة التاريخية في تقييم الأصول والالتزامات هما [١]:

1- Value in use: such as discounted present value of future cash flows.

2- Fair Value: also, called exit value or opportunity cost.

وعرف القيمة العادلة بأنها:

The amount that would be received or paid should the firm dispose of the assets or liability.

وعلى الرغم من الإشارة أحيانا في أدبيات المحاسبة في الدراسات السابقة إلى مصطلح "القيمة العادلة *Fair Value*" إلا أن الاهتمام بها والتركيز عليها قد ظهر مع ظهور المعايير الدولية حيث كثرت الإشارة إلى هذا المصطلح والى أساليب تحديد القيمة العادلة عند القياس ومتطلبات الإفصاح اللازمة إلى أن صدر معيار مستقل برقم ١٣ عن قياس القيمة العادلة في عام ٢٠١٣م ضمن معايير التقارير المالية الدولية *IFRS*.

ويتزايد الاتجاه إلى القياس والإفصاح عن القيمة العادلة في إطار إعداد التقارير المالية عالميا وذلك في رأيي في طريق العودة إلى قياس أثر تغيرات الأسعار والتضخم على دلالة القوائم المالية، ويجب علينا في مصر اتخاذ الإجراء في مجال المحاسبة والمراجعة للتعامل مع هذا الاتجاه المتزايد، وان كان البعض يرى ضرورة إصدار معيار محاسبي مصري متخصص في القياس والإفصاح عن القيمة العادلة، إلا أنني أرى في اتجاه الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية إصدار ملحق للمعيار رقم (٥٤٥) وملحقه الخاص بمراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها على مراحل تبدأ بالشركات المسجلة في سوق الأوراق

1 - William R. Scott, Financial Accounting Theory, Fifth Edition, 2009, p.4

المالية ثم الشركات المساهمة الخاصة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١م ثم شركات قطاع الأعمال العام.

وقد ورد في عدد البورصة المصرية الملحق بالأهرام الاقتصادي في ٨ ديسمبر من عام ٢٠٠٨م أن المجموعة المالية هيرمس حددت السعر العادل لسهم شركة أوليمبك جروب للاستثمارات المالية عند مستوى ٦٩ج بارتفاع عن السعر السوقي للسهم وقت الدراسة (١ديسمبر) والبالغ ١٩,٦ ج.

والأمر يتطلب إدراك أهمية هذا الجانب ووضع خطة لتنفيذ ما ورد بالاقتراح المقدم في حالة قبوله في أقرب وقت ممكن، ويقع على جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، والجهاز المركزي للمحاسبات، ولجنة المعايير بوزارة الاستثمار، وهيئة سوق رأس المال المصرية، ومصلحة الضرائب المصرية، مسئولية هذا العمل.

وفي هذا المجال يوضح البعض:

"Absence of one single consistent framework for applying fair value measurements and developing a reliable estimate of a fair value in the absence of quoted prices has created inconsistencies and incomparability"

وعن القيمة العادلة يمكن عرض العناصر التالية:

أ- مضمون القيمة العادلة في المعايير المحاسبية:

ورد أكثر من مضمون لها من ذلك:

١- في المعايير المحاسبية الدولية عرفتها بأنها:

"Fair value is the amount for which an asset cold be exchanged or a liability settled between knowledgeable، willing parties in an arm's length transaction"

ومعنى ذلك "أن القيمة العادلة تمثل القيمة التـي بموجبها يمكن استبدال أصل أو تسوية التزام بين أطراف على معرفة ورغبة ويتعاملان بإرادة حرة"

٢- فـي معـايير المحاسـبة الأمريكيـة الصـادرة عـام ٢٠٠٨م المعيـار رقـم ١٥٧ عرفت بأنها

"Fair value is the price that would be received to sell an asset or paid to transfer a liability in an orderly transaction between maket participants at the measurement date."

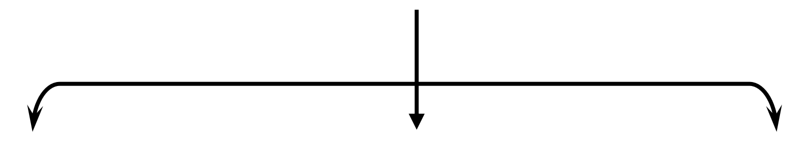
ومعنى ذلك أن "القيمة العادلة تمثل السعر الذي يمكن تحصيله عند بيـع أصـل، أو المدفوع عند تحويل التزام من خلال عمليـة تـتم بـين مشـتركين فـي السـوق فـي تاريخ القياس."

٣- في معـايير المحاسـبة المصـرية الصـادرة عـام ٢٠١٥م وردت القيمـة العادلـة ضمن ١٣ معيارا بالإضافة إلـى معيـارين وردت بهمـا القيمـة العادلـة للأصـل وهما ١٢، ٢٣ وفي المعيار ٢٦ عرفت القيمـة العادلـة بأنهـا "هـي القيمـة التـي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبـة فـي التبـادل وعلـى بينـة مـن الحقـائق ويتعـاملان بـإرادة حـرة" إلـى أن صـدر المعيار المصري رقم (٤٥) في عام ٢٠١٥م. المقابل للمعيار *IFRS 15* .

الإفصاح عن القيمة العادلة:

مدى قابلية الأساليب التي وردت بالمعايير المصرية للمحاسبة الصادرة عام ٢٠٠٦م للتطبيق في البيئة المصرية:

أورد المعيار الأمريكي رقم ١٥٧ لسنة ٢٠٠٨م ثلاثة مداخل لقياس القيمة العادلة كما يلي:



مدخل السوق

يعتمد على الأسعار المعلنة بالسوق بالإضافة إلى أي معلومات أخرى متاحة بالسوق وتخص أصول أو التزامات مماثلة أو قابلة للمقارنة.

مدخل الدخل

يعتمد هذا المدخل على تحويل المبالغ المستقبلية لقيمة حالية واحدة مخصوصة ومن أمثلتها أساليب القيمة الحالية PVT.

مدخل التكلفة

يعتمد هذا المدخل على تحديد التكلفة الجارية لاستبدال الأصل بعد تسويتها بسبب عوامل التقادم حيث يتم قياس الأصل بتكلفة اقتناء أصل بديل بطاقة مشابهة للأصل القائم بالمنشأة في تاريخ

وقد أوضح المعيار انه في حالة تطبيق أحد المداخل السابقة يجب مراعاة ما يلي:

١- الثبات في تطبيق المدخل.

٢- تفضيل المدخلات السوقية عن المدخلات من تقدير المنشأة.

٣- يمكن استخدام أكثر من مدخل لقياس القيمة العادلة لنفس العنصر ثم المفاضلة بين القيم الناتجة، حيث يمكن على سبيل المثال استخدام مدخل السوق ومدخل التكلفة لقياس تكلفة الآلات بفرض الاستخدام واستخدام مدخل الدخل ومدخل التكلفة لقياس الأصول من برامج الكمبيوتر.

وقد أوضح معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) الاعتبارات الواجب مراعاتها عند قياس القيمة العادلة وأهمها ما يلي:

١. يفترض تعريف القيمة العادلة أن المنشأة مستمرة دون وجود نية أو حاجة إلى التصفية أو خفض عملياتها بطريقة جوهرية أو القيام بعمليات معاكسة، فالقيمة العادلة تعكس الجودة الائتمانية للأداة.

٢. لا يتم إدراج أية تسويات للوصول إلى القيمة العادلة بخلاف الهامش بين العرض *Bid price* وسعر الطلب *Asking price* وذلك لإدراج تكاليف المعاملة فقط.

٣. يعتبر الأصل المالي له سوق نشطة إذا كانت الأسعار المسجلة متاحة ودورية عند التبادل أو لدى تاجرا أو سمسار أو مجموعة صناعية أو بورصة أو جهة تنظيمية، وتمثل هذه الأسعار المعاملات التي تتم بإرادة حرة.

٤. عادة ما يكون السعر المعلن المناسب للأصل المحتفظ به أو الالتزام الذي سيتم إصداره هو سعر العرض الحالي، وبالنسبة للأصل الذي سيقتني أو التزام المحتفظ به سيكون سعر الطلب.

٥. في حالة وجود معدل مسجل "ليس سعر" في سوق نشطة تستخدم المنشأة هذا المعدل كبيان ضمن أسلوب التقييم لتحديد القيمة العادلة.

٦. إذا كان سوق الأداة المالية غير نشطة، تحدد المنشأة القيمة العادلة باستخدام أحد أساليب التقييم، وذلك بالرجوع إلى القيمة الحالية لأداة مالية مشابهة تحليل التدفقات النقدية المخصومة ونماذج تسعير الخيارات، ويجب في هذه الحالة مراعاة أن يتسم أسلوب التقييم بما يلي:

- يتضمن جميع العوامل التي يتخذها مشاركو السوق في الاعتبار عند تحديد السعر.
- الثبات مع المناهج الاقتصادية المقبولة لتسعير الأدوات المالية.

٧. يتضمن الأسلوب المناسب لتقدير القيمة العادلة لأداة مالية معينة بيانات السوق الملحوظة عند ظروف وأحوال السوق، وكذلك العوامل الأخرى المحتمل أن يكون لها تأثير على القيمة العادلة للأداة والتي تعتمد على واحد أو أكثر من العوامل التالية:

- القيمة الزمنية للنقود (السعر بدون مخاطر).
- خطر الائتمان.

- أسعار صرف العملات الأجنبية.
- أسعار حقوق الملكية.
- حجم التغيرات المستقبلية في سعر الأداة المالية.
- مخاطر السداد المعجل ومخاطر التنازل.
- تكاليف خدمة الأصل أو الالتزام المالي.

٨. الأرباح والخسائر:

- يتم الاعتراف بأي ربح أو خسارة من أصل مالي أو التزام مالي مبوب بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر ضمن الأرباح والخسائر.
- يتم الاعتراف مباشرة بأي ربح أو خسارة من الأصل المالي المتاح للبيع ضمن حقوق الملكية ضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

والتساؤل هنا:

هل تلتزم مصلحة الضرائب بهذه المعالجة التي تطلبها المحاسبة المصري رقم (٤٥) لمعالجة الأرباح والخسائر.

في رأيي أن الأساليب الواردة في المعيار المصري لقياس القيمة العادلة يصعب تطبيقها في البيئة المصرية بالطريقة المستهدفة منها للنقص في المعلومات، وعدم دقتها وعدم وجود سوق نشطة، وتقدير ملائم للمخاطر.

وبناء على ذلك أرى ضرورة التدرج في استخدام الأساليب المقترحة لقياس القيمة العادلة والبدء بما يلاءم البيئة المصرية والدور في ذلك يقع على وزارة الاستثمار المصدرة للمعايير لإعداد ملحق مناسب للمعيار للتطبيق في البيئة المصرية بوضعها الراهن.

ب- موقف الفكر الإسلامي من ظاهرة التضخم:

اهتم الفقه الإسلامي منذ زمن يسبق الفكر المعاصر في المحاسبة بضرورة التفرقة بين الأصول الثابتة وتسمى عروض القنية، والأصول المتداولة ويطلق عليها عروض التجارة، وعروض القنية هي غير المعدة للبيع وغير معرضة للنماء، على عكس عروض التجارة المعدة للبيع

والمعرضة للنماء، بمعنى أن معيار التفرقة بين النوعين هو سبب الحصول على الأصل (البيع أم غير البيع) بالإضافة إلى الهدف من الاستحواذ عليه وبالتالي قابليته للنماء من عدمه.

ويتم التقييم للأصول الثابتة أو المتداولة في الفقه الإسلامي بمعيار واحد هو القيمة الجارية دون تفرقة بين النوعين من الأصول، وفي ذلك يقول أبو عبيد في كتابه (الأموال) عبارة (كم املك الساعة؟ وليس كم كنت املك وقت تكوين المشروع في الماضي [١] والربح لا ينشأ إلا بعد سلامة رأس المال الحقيقي (الاقتصادي) وليس النقدي (التاريخي).

- **الاهتلاك يجب أن يحسب على أساس القيمة الاستبدالية الجارية لتلك الأصول وليس وفقا لتكلفتها التاريخية.**

ويوضح الإمام مالك أن التقويم بالقيمة الجارية يراعى فيه حالة الأسواق (تغيرات الأسعار الجارية) وبالتالي فإن الاهتمام بهذه الطريقة يراعى فيه النقص مقام التقادم بالإضافة إلى الاستعمال ومرور الوقت، أما الفرق بين قيمة الخدمات غير المستنفذة في الأصول الثابتة على أساس قيمتها التاريخية وقيمتها الجارية فتسمى بالفائدة ويفرد لها حساب مستقل ولا تخضع للزكاة وغير قابلة للتوزيع [٢].

والخلاصة في ذلك أن الأصول الثابتة يتم تقويمها على أساس القيمة الاستبدالية الجارية وليست القيمة البيعية الجارية، لأنها في الأصل تقتني ولا تباع، وتتضمن

١- دكتور محمد كمال عطية، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص ٨٧..

٢- دكتور شوقي إسماعيل شحاتة، مرجع سابق، ص٢٩١.

القيمة الاستبدالية الجارية مصاريف الشراء والتركيب لإعداد الأصول الثابتة للتشغيل.

ويرى البعض في هذا المجال إمكان استخدام الأرقام القياسية لمستويات الثمن المتغيرة، ويخلص في ذلك إلى ما يلي [1]:

١. الاعتراف بآثار التغير في قيمة النقود على القوائم المالية ولذلك يجب استخدام القيمة الجارية أو ما يعادلها في تقييم أصول التشغيل والمتاجرة، واستخدام رقم قياسي خاص بالقوة الشرائية للمشروع لتقويم عناصر مركزة التمويلي.

٢. لا تعتبر فروق التقويم خسائر أو أرباحا قابلة للتوزيع.

٣. إدخال نظام المحاسبة عن تغيرات مستوى الأسعار العام ضمن النظام المحاسبي في المشروع وعدم الاقتصار على تعديل أرقام القوائم المالية الختامية أو إظهار آثار التغير في قيم النقود في شكل بيانات ملحقة أو قوائم مالية إضافية.

وعند قياس الربح يجب لمعالجة أثر مستويات الثمن المتغيرة أن يكون التعديل شاملا لجميع مفردات حسابات النتيجة وذلك باستخدام أرقام قياسية للتغير في الثمن لكل مجموعة أو رقم قياسي متوسط، وإمكان إظهار القيم الأصلية في عمود آخر لأغراض المقارنة.

وهكذا نجد أن الفكر الإسلامي في مجال معالجة أثر الانخفاض في القوة الشرائية لوحدة النقد سبق كثيرا من الاتجاهات المعاصرة في هذا الشأن، ووضع حلا منطقيا لها.

وفى ختام الحديث عن القيمة العادلة مازال الجدل حول نتائج تطبيقها يأخذ اتجاهين، أحدهم مؤيد والآخر متحفظ ويظهر ذلك فيما يلي:

الرأي المؤيد:

---

١ - المرجع السابق، ص٢٩٤، ٢٩٥.

Many People argue that fair value offers the best approach because it represents cash realizable value of securities [1]

الرأي المتحفظ:

Others counter that unless a security is going to be sold soon, the fair value is not relevant because the price of the security will likely change again [2]

Can fair value be unfair?

But banks argue that fair values are difficult to estimate accurately. They are also concerned that volatile fair values could cause large swings in abanks reported net income

وعن نظريات القياس المحاسبي أوضح البعض:

The Positive Accounting Theory Literature has given us a new reason to be concerned with measurement alternatives:an alternative may enhance the tracting efficiency Properties of accounting numbers more than other [3]

قضية للمناقشة (٨)

هل سيظل الاختلاف بين كل من مجلس معايير المحابة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي IFSB طويلاً حول نطاق استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي؟ أم أن الإطار المشترك سيوجد حلاً لذلك؟ نتمنى هذا.

1- J.J. Waygandt, P.D. Kimmel & D.E. Kieso, Accounting Principles, Wiley, 2014. PP. 644-645, Ibid., P.387.

2- J.J. Waygandt, P.D. Kimmel & D.E. Kieso, Accounting Principles, Wiley, 2014. PP. 644-645, Ibid., P.387.

3- Gorden D. Richardson & John Waterhouse, Financial Accounting Measurement Issues, 1994, P.33.

الفرع الثاني

اتجاهات معاصرة في الإفصاح المحاسبي

تمهيـــــد:

المتتبع للإفصاح المحاسبي خلال السنوات الأخيرة في تطور الأدب المحاسبي والممارسة المحاسبية يظهر له مدى التوسع في هذا الإفصاح في اتجاهات مختلفة منها ما يلي:

١- التوسع في كمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها.

٢- التوسع في نوعية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها.

٣- التوسع في توقيت المعلومات التي يتم الإفصاح عنها.

٤- التوسع في توفير القابلية للقراءة والفهم التي يتم الإفصاح عنها سواء بإضافة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أو المعلومات الأخرى المرافقة لها.

وفي هذا الفرع محاولة لعرض بعض الاتجاهات المعاصرة في هذا المجال.

الهدف العام من الإفصاح المحاسبي:

يتمثل في إظهار العرض العادل *Fair Presentation* أو التعبير الحقيقي والعادل.

وقد تم التعبير حديثاً عن ذلك بالتمثيل الصادق *Faithful Representation*

وقد عبر البعض عن هذا الهدف بقوله تحت عنوان [١]

"True and Fairview fair presentation"

Financial Statements should show a true and Fairview، or present fairly the financial position, of an entity's performance

---

١- الإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية، ص ١٢.

and changes in financial position, this is achieved by the application of the appropriate IFRS and of the principal qualitative characteristics.

بمعنى أن الهدف العام يتمثل في التعبير بوضوح من خلال القوائم المالية وبشكل عادل عن الوضع المالي لأداء المنشأة والتغيرات في الحالة المالية ويمكن تحقيق ذلك من خلال التطبيق المتكامل للمعايير الدولية للتقارير المالية وتوفير الخصائص النوعية في المعلومات.

- محددات المنفعة في الإفصاح المحاسبي:

إن المحددات الرئيسية لقياس منفعة الإفصاح من المعلومات المحاسبية للمستخدمين لها تتمثل فيما يلي [١]:

١-القابلية للفهم *Understandability*

٢-الملاءمة (تعتمد على طبيعة والأهمية النسبية للمعلومات) *Relevance*

٣-المصداقية *Reliability*

٤-القابلية للمقارنة *Comparability*

وكما سبق فأن الإطار المفاهيمي قد عدّل في عدد وترتيب الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في خصائص رئيسية وأخرى معززة والرئيسية تتمثل في الملائمة والتمثيل الصادق والمعززة تتمثل في القابلية للمقارنة والقابلية للفهم والقابلية للتحقق والتوقيت وجاءت الأهمية النسبية بين خاصتي الملاءمة والتمثيل الصادق وعرضها البعض كقيد *Constraint* على الخصائص.

1 - Price Wter House Coopers, International Financial Reporting Standands, A Pocket Guide, 2004, p.1

والأهمية النسبية *Materiality* يتم التعرف عليها عند الوقوف على الأثر الذي يحدثه حذف أو سوء الفهم للمعلومات المرتبطة بالقرارات الاقتصادية المتخذة استنادا إلى القوائم المالية على المستخدمين لهذه المعلومات.

وهي لذلك تعتمد على حجم أو قيمة العنصر *the size of the item* أو الخطأ في الحكم في ظروف خاصة عند الحذف أو إعادة الإفصاح.

محددات الإفصاح المحاسبي المرافق للقوائم المالية:

إن الإفصاح المحاسبي المرافق للقوائم المالية يتحدد على ضوء ما يلي [١]:

١- متطلبات المعايير المحاسبية (معايير القوائم المالية) المطبقة.

٢- احتياجات المستخدمين.

٣- التأثير على المستخدمين.

٤- فلسفة الإدارة.

وأضيف إليها المتطلبات التشريعية والاعتبارات البيئية في المجتمع لما لها من تأثير مباشر على هيكل الإفصاح المحاسبي الإضافي، وتأكيدا لذلك فان المعلومات المرتبطة بالإفصاح الإضافي ما يلي:

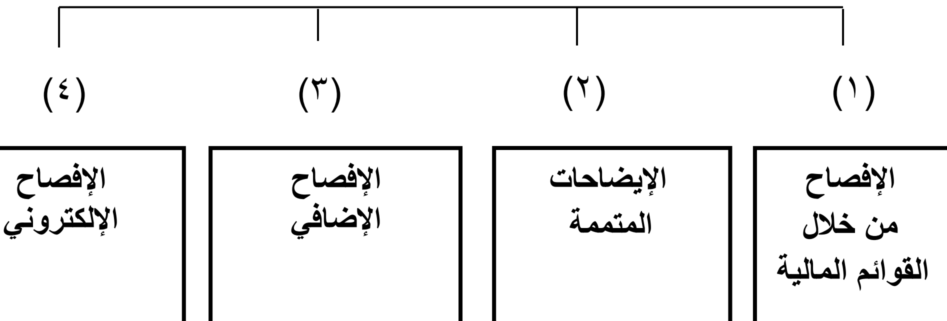
- الإفصاح عن موقف العاملين بالمنظمة.
- الإفصاح البيئي.
- قائمة القيمة المضافة.

---

1 - Gerhard G. Mueller & Others, Accounting : An International Prospective 4th Ed., IRWIN, 1997, p. 77

- مجالات معاصرة في أساليب الإفصاح المحاسبي:

يتمثل الإفصاح المحاسبي في الأساليب التالية:



وفيما يلي عرض لبعض الاتجاهات المعاصرة في هذه الأساليب:

أولا: القوائم المالية: ***Financial Statements***

إن الهدف من إعداد القوائم المالية يتمثل في توفير المعلومات لمتخذي القرارات الاقتصادية *Economic decisions* وعادة ما تشمل القوائم المالية ما يلي:

١- الميزانية *Balance Sheet*

٢- قائمة الدخل *Income Statement*

٣- قائمة التغيرات في حق الملكية *Statement of Changes in Equity*

٤- قائمة التدفقات النقدية *Cash Flows Statements*

وفي مجال إعداد وعرض القوائم السابقة ظهرت خلال السنوات الأخيرة الاتجاهات التالية في أكبر ٦٠٠ شركة أمريكية يجري عليها المعهد الأمريكي

للمحاسبين المعتمدين *AICPA* مسحا سنويا وذلك في إصدار عام ٢٠٠٩ برقم ٦٣ مقارناً بعام ٢٠١٠م[1]

أ- بالنسبة للميزانية (قائمة المركز المالي):

أ. العنوان ***Balance Sheet Title***

السنة	**٢٠٠٨**	**٢٠٠٧**	**٢٠٠٦**	**٢٠٠٥**
الميزانية	**٤٧٨**	**٥٧٧**	**٥٧٧**	**٥٧٤**
قائمة المركز المالي	**٢٢**	**٢٣**	**٢١**	**٢٣**
قائمة الحالة المالية	**-**	**-**	**٢**	**٣**
	٥٠٠	**٦٠٠**	**٦٠٠**	**٦٠٠**

ب. الشكل أو الهيكل ***Balance Sheet Format***

	٢٠١٠	**٢٠٠٨**	**٢٠٠٧**	**٢٠٠٦**	**٢٠٠٥**
في شكل تقرير	**٤٨١**	**٤٣٨**	**٥٢٣**	**٥٢٤**	**٥٠٥**
في شكل حساب	**١٦**	**٦٢**	**٧٤**	**٧٦**	**٩٤**
في شكل آخر	**٣**	**-**	**-**	**-**	**١**
	٥٠٠	**٥٠٠**	**٦٠٠**	**٦٠٠**	**٦٠٠**

1 - Accounting Trends & Techniques, AICPA, 63 Edition, 2009, ATT-SEC. P.2.08

يراعى عند المقارنة أن إصدار المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين في عام ٢٠٠٩م قد اختار ٥٠٠ شركة للقوائم المالية في عام ٢٠٠٨م مقابل ٦٠٠ شركة في الأعوام السابقة.

ج. طرق تقييم المخزون ***Invertory Cost***

	٢٠١٠	٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٥
- الوراد أولاً يصرف أولاً *(FIFO)*	٢١٦	٣٢٨	٣٩٨	٣٨٣	٣٨٥
- الوراد أخيراً يصرف أولاً *(LIFO)*	١٦٦	١٧٩	٢١٣	٢٢٨	٢٩٩
- متوسط التكلفة	١١٣	١٤٦	١٥٥	١٥٩	١٥٥
- أخرى	٧٤	١٧	٢٤	٣٠	٣١
	٥٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠

هـ. الاستثمارات: التقييم الجاري ***Investments***

	٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٥
- على أساس حق الملكية	٣٦٧	٣٥٤	٣٤٨	٣٤٨
- القيمة العادلة	١٣٠	١٣٣	١٢٤	١٣١
- التكلفة أو السوق أيهما أقل	١٠٠	١٠٩	١٢٣	١١٩
	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠

و- تبويب الميزانية:

يجب أن تتضمن الميزانية كحد أدنى ما يلي:

الأصـول: العقـارات، الآلات والمعـدات، الاسـتثمارات، الأصـول البيولوجيـة، الضـرائب المؤجلـة، الأصـول الضـريبية، المخـزون، أوراق للقـبض والمدينون، النقدية وما في حكمها.

حق الملكية: رأس المال المصدر، الاحتياطيات، حقوق الأقلية.

الالتزامـات: الالتزامـات الضـريبية المؤجلـة، الالتزامـات الضـريبية، الالتزامـات المالية، المخصصات، أوراق للدفع والدائنون.

ومن استقراء التطورات السابقة في بعض الجوانب المرتبطة بالميزانية يمكن التعرف على الاتجاه الذي يطبق في أغلبية الشركات، ومن ثم محاولة الاستفادة بهذه الاتجاهات وملاحقتها أولا بأول.

ثانيا: قائمة الدخل: *Income Statement*

تقدم القائمة صورة عن الأداء المالي خلال فترة محددة من الزمن وعلى ضوء احتياجات الإدارة يتم تحديد ما يمكن أن يدرج في هذه القائمة وكيفية تبويبه، وما يمكن أن يمثل إيضاحات متممة لها.

والحد الأدنى للعناصر التي يمكن أن تدرج في متن القائمة تتمثل فيما يلي:

- الإيرادات.
- تكاليف النشاط.
- تكاليف التمويل.
- الأعباء الضريبية.
- الخسائر والأرباح الناتجة عن الضرائب المؤجلة والالتزامات الضريبية.
- الربح أو الخسارة النهائية عن الفترة.

وفي مجال الاتجاهات المعاصرة يمكن رصد الملاحظات التالية: [١]

١- عنوان القائمة ***Income Statement Title***

العنوان		٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٥
		السنوات			
- الدخل	*Income*	١٩٥	٢٤٤	٢٦٠	٢٥٥
- العمليات	*Operations*	٢٢٧	٢٦٤	٢٥٢	٢٥٤
- العائد	*Earnings*	٧٤	٨٩	٨٧	٨٦
- أخرى	*Others*	٤	٣	١	٥
عدد الشركات		٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠

٢- شكل القائمة ***Income Statement Format***

	٢٠١٠	٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٥
مرحلة واحدة مع إظهار:					
- الضريبة على الدخل كعنصر مستقل	٨٧	٨٢	٩٤	٨٢	١٠٥
- الضريبة على الدخل ضمن العناصر	-	-	-	-	-
مراحل متعددة:					
- لإظهار هامش الربح	٢٦٧	٢٣٥	٢٨٨	٢٩٤	٢٧٩
- لإظهار دخل التشغيل	١٤٦	١٨٣	٢١٨	٢٢٤	٢١٦
عدد الشركات	٥٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠

1 - AICPA, Accounting Trends & Techniques, 60th Edotopm, 2006, pp. 295-400.

٣- طرق حساب مصروفات الإهلاك: *Depreciation Expense*

عدد الشركات في سلسلة السنوات

	٢٠١٠	٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٥
- القسط الثابت	٤٦٥	٥٦٥	٥٥٤	٥٥٢	٥٥٨
- القسط المتناقص	١٠	١٠	١٣	١٦	١٤
- مجموع سنوات عمر الأصل	٣	٣	٤	٥	٤
- طريقة الإهلاك المجمع	١٣	٢١	٢٤	٢٧	٣٠
- وحدة الإنتاج	١٥	١٤	٢٠	٢٢	٢٤
- أخرى	٤	٧	١١	٨	١٠
	٥٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠

٤- قائمة الدخل الشامل *Comprehensive Income*

عدد الشركات في سنتين

العنصر في شكل تقرير	٢٠١٠	٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٥
- المتضمن قائمة التغير في حقوق الملكية	٤٠٨	٤١٣	٤٨٤	٤٨٥	٤٨٧
- قائمة مستقلة للدخل الشامل	٧٥	٦٢	٧٦	٧٥	٧٧
- قائمة مستقلة للدخل والدخل الشامل	٧	١٥	٢٠	٢٠	٢٦
- لا يوجد تقرير عن الدخل الشامل	٩	٨	١٦	١٩	٢١
المجموع	٥٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠

ثالثا: الموقع بين التقارير السنوية: *Statement of Cash Flows*

أ- العنوان

	عدد الشركات خلال السنة الزمنية			
	٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٥
- قائمة ختامية	٢٤٤	٢٩٦	٢٩٦	٣٠٥
- بعد قائمة الدخل والميزانية	٢٤٠	٢٨٦	٢٨٧	٢٧٨
- ما بين قائمة الدخل والميزانية	١٥	١٧	١٦	١٦
- قائمة أولية	١	١	١	١
	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠

ب- طريقة حساب الدخل من التشغيل:

	٢٠١٠	٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٥
- الطريقة غير المباشرة	٤٩٢	٥٩٥	٥٩٤	٥٩٤	٥٩٢
- الطريقة المباشرة	٨	٥	٦	٦	٨
	٥٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠

جـ- مدفوعات الفوائد *Interest Payments*

	٢٠١٠	٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٥
- معلومات مع القوائم المالية	٢١٩	٢٥٠	٢٩٢	٢٩٨	٢٩٦
- أسفل قائمة التدفقات النقدية	٢٤٣	٢٣٧	٢٨٥	٢٨٢	٢٧٩
- خلال قائمة التدفقات النقدية	٩	٥	٦	٦	٨
- عدم الإفصاح عن القيمة	٢٩	٨	١٧	١٤	١٧
	٥٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠

د- مدفوعات ضرائب الدخل *Income Tax Payments*

	٢٠١٠	٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٥
- معلومات مع القوائم المالية	٢٢٣	٢٥٢	٢٩٦	٣٠٣	٢٩٩
- أسفل قائمة التدفقات النقدية	٢٤٩	٢٤٠	٢٩١	٢٨٨	٢٨٨
- خلال قائمة التدفقات النقدية	١١	٦	٧	٧	٩
- عدم الإفصاح عن القيمة	١٧	٢	٦	٢	٤
	٥٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠

هذا ويعمل كل من المجلسين الدولي والأمريكي على إعادة النظر في تبويب عناصر قائمة الدخل بهدف تقديم معلومات أفضل ومن ذلك إدخال مجموعات رئيسية على قائمة الدخل تتشابه مع تلك المدرجة في قائمة التدفقات النقدية وهي العمليات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وتبويب عناصرها وظيفياً وحسب طبيعتها.

- مدى توافر عناصر المصداقية في أساليب الإفصاح عن القيمة العادلة في البيئة المصرية:

وردت عناصر المصداقية في خصائص الجودة في المعلومات المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي في بيانه رقم (٢) حيث أوضحت أن هذه العناصر ثلاثة هي:

- صدق التعبير (التمثيل الصادق) *Representational faithfulness*
- الحيادية *Neutrality*
- القابلية للتحقق *Verifiability*

في الوقت الذي خلا فيه المعيار رقم (٢٦) المصري عن تبيان هيكل الإفصاح عن القيمة العادلة إلا أن معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥) بعنوان مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها أوضح أن القيمة العادلة يمكن أن تظهر في القوائم المالية وتؤثر عليها بعدة طرق منها:

١- إظهار أصول أو التزامات محددة مثل الأوراق المالية القابلة للتسويق أو الالتزامات من اجل تسوية بموجب إحدى الأدوات المالية، سواء كان ذلك روتينيا أو بطريقة دورية "سعر السوق" *Market-to-Market*.

٢- عناصر محددة من حقوق الملكية، على سبيل المثال عند الاعتراف وقياس وعرض أدوات مالية معينة لها خصائص حقوق الملكية مثل السند القابل للتحويل بمعرفة حامله إلى أسهم عادية للمصدر.

٣- تجميع الأصول والالتزامات في بعض الظروف يتطلب قياس إحدى فئات أو مجموعات الأصول أو الالتزامات المنفردة في هذه المجموعة أو الفئة.

٤- المعاملات التي تشمل تبادل الأصول بين الأطراف المستقلة بدون أي مقابل نقدي.

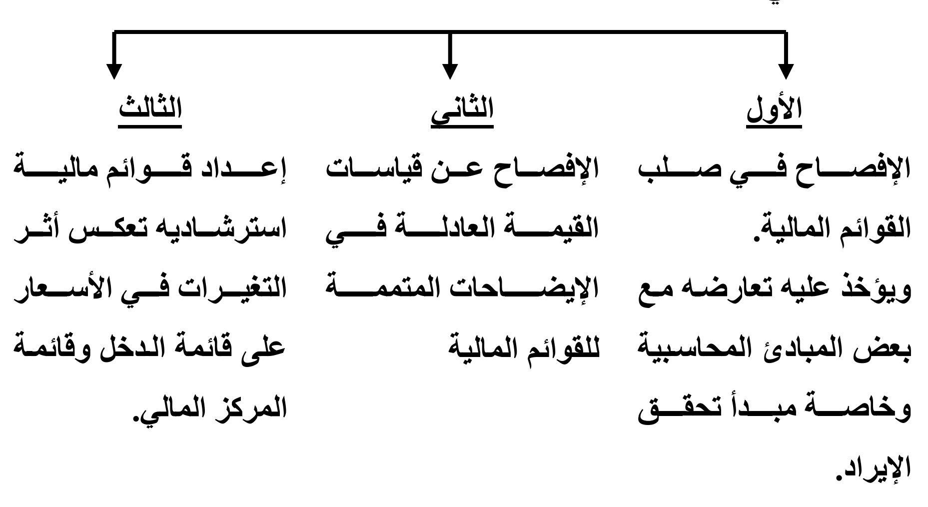
٥- المعلومات المفصح عنها إيضاحات القوائم المالية أو المقدمة كمعلومات إضافية، ولكنها غير معرف بها في القوائم المالية.

والخلاصة في هذا المجال أن إدارة المنشأة تكون مسئولة عن عمل القياس والإفصاح عن القيمة العادلة الواردة في القوائم المالية، كجزء من مسئوليتها تحتاج الإدارة إلى وضع آلية لإعداد تقارير محاسبية ومالية لتحديد قياسات وإفصاحات مناسبة، وتحديد ودعم أي افتراضات هامة مستخدمة بالصور المناسبة.

وعن مسئولية المراجع الخارجي: أوضح المعيار المصري رقم (٥٤٥) السابق الإشارة إليه في الفقرة (١٤) أنه بعد تفهم المراقب لإجراءات المنشأة لتحديد قياسات وإفصاحات القيمة العادلة، **ينبغي عليه** تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد المرتبط قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات **المراجعة الإضافية**.

وفي الفقرة (٢٢) من المعيار أوضح "ينبغي على المراقب الحصول على أدلة عن نوايا الإدارة لتنفيذ أسلوب عمل محدد، متى كان ذلك متعلقا قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق وان يدرس مدى قدرتها على فعل ذلك، وما إذا كانت المنشأة تطبق أسلوب القيمة العادلة بثبات، وتحديد مدى الحاجة إلى استخدام خبير، وما إذا كانت طريقة القياس والإفصاح مناسبة في ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبقة في المنشأة، وإدراك تأثير الأحداث اللاحقة على قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية".

وفي مجال تحديد هيكل الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة وجد ثلاثة اتجاهات كما يلي:



وفي ظروف البيئة المصرية أرى إمكانية تطبيق البديل الثالث بشرط وجود إطار عام لأعداد القوائم الاسترشادية، يلي ذلك السماح بالإفصاح ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

وقد عرض البعض لمجالات التوسيع في الإفصاح المحاسبي المعاصر في العناصر التالية [١]:

١- إعداد قوائم مالية تستخدم أسس قياس بديله
٢- توفير قاعدة بيانات تتاح للمستخدمين لاستخدامها في إعداد قياسات تتناسب مع أهدافهم واحتياجاتهم.
٣- الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة
٤- الإفصاح عن الموارد البشرية ورأس المال الفكري
٥- البحوث والتطوير

١- د. أحمد هانى ، نظرية المحاسبة ، الطبعة الثانية ، ٢٠١٣ ص ٢٢٥ - ٢٣٠.

٦- الفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمنشأة

٧- الإفصاح القطاعي

٨- إعداد القوائم المالية المستقبلية

٩- الإفصاح عن المخاطرة

١٠- الإفصاح الإلكتروني

وأضيف عليها التوصية بدراسة ما يلي:

(١)محددات الإفصاح الاختياري

(٢) محددات الإفصاح الدوري *Interim Disclosure*

وفى مجال الاتجاهات المعاصرة في القياس والإفصاح قياس القيمة العادلة صدر المعيار رقم (١٣) *IFRS* والذي بدأ سريانه من ٢٠١٣/١/١م حيث كانت المعايير قبل ذلك تتضمن متطلبات متباينة لقياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات مما أدى إلى عدم الاتساق في الممارسة وقد تضمن هذا المعيار العناصر التالية

وفي ختام هذا الفصل يمكن استعراض ملخص معيار القياس بالقيمة العادلة لأهميته فيما يلي:

هدف المعيار:

إن الهدف منه يتمثل فيما يلي:

١- تعريف القيمة العادلة

٢- تحديد إطار مفاهيمي واحد لقياس القيمة العادلة

٣- تحديد متطلبات الإفصاح عن قياس القيمة العادلة

نطاق المعيار:

لا ينطبق المعيار على الحالات التالية:

-المدفوعات على أساس الأسهم

-عقود الإيجار

-انخفاض قيمة الموجودات

-منافع العاملين

القياس:

القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن استلامها من البيع أصل أو دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين أطراف تتعامل في السوق في ظروف السوق الحالية.

وعملية قياس القيمة العادلة تفترض بأن عمليات بيع الأصل أو تحويل الالتزام التي تقاس القيمة العادلة من خلالها تحدث في:

- سوق رئيسي أو الأولى *Principle or Primary Market*

- في غياب سوق أولى، السوق الأفضل *Most Advantage Market*

تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية:

يجب الأخذ في الاعتبار ما يلي:

- إمكانية الاستخدام الفعلي للأصل
- الترخيص القانوني للاستخدام متاح
- الجدوى المالية من استخدام الأصل متوفرة

القيمة العادلة عند الاعتراف الأولى:

عند الشراء يكون السعر المدفوع *Entry Price*

والقيمة العادلة عند البيع *Exit Price*

التسلسل الهرمي للقيمة العادلة:

يتم التسلسل الهرمي من خلال ثلاث مستويات هي:

المستوى الأول

المدخلات (١)
السعر المعلن في السوق النشطة

↓

المستوى الثاني

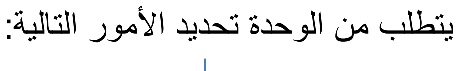
المدخلات (٢)
المدخلات الأخرى غير المستوى الأول والتي يمكن ملاحظتها أو معرفتها بشكل مباشر أو غير مباشر

↓

المستوى الثالث

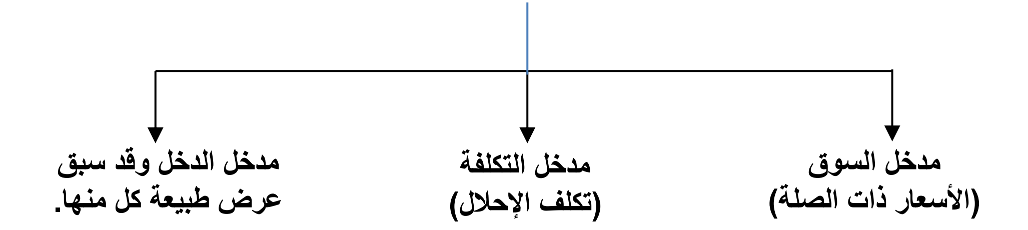
المدخلات (٣)
تعتمد على قيم غير متوفرة أو غير متاحة في التسويق

قياس القيمة العادلة:

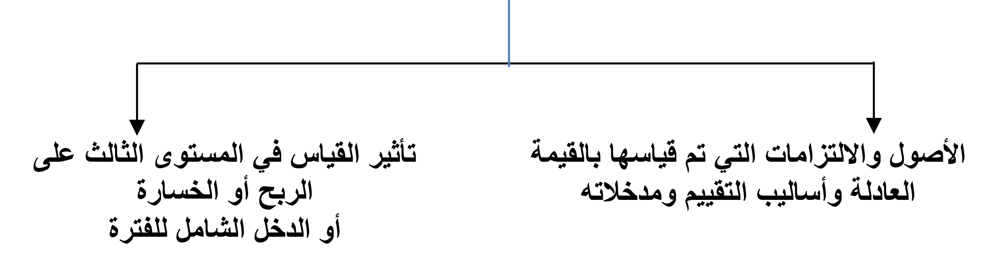




أساليب التقييم:



الإفصاح:



وفى ختام هذا الفصل يمكن القول بأن موضوعات .

-التقدير *Estimation*

-التضخم *Inflation*

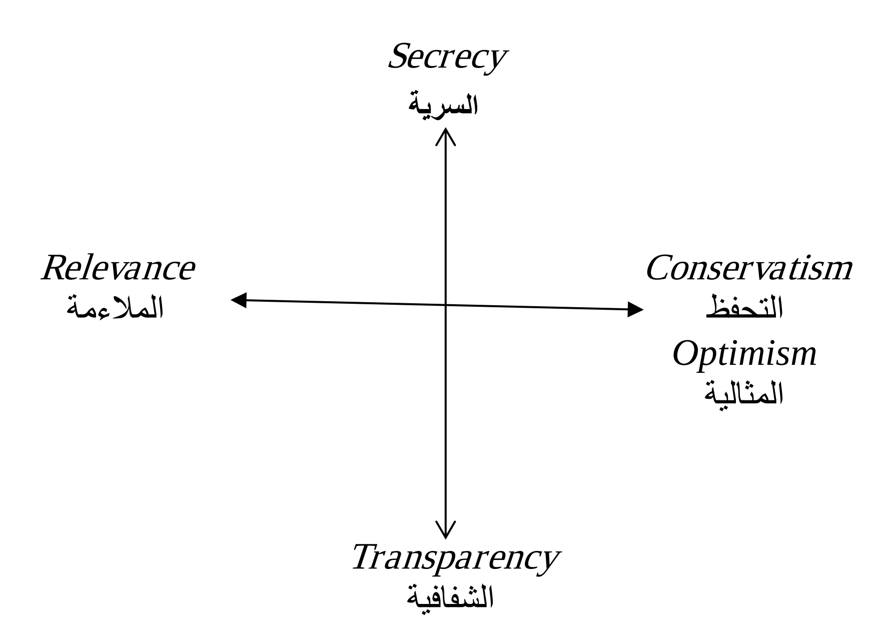
-التوصيل *Communication*

ستظل في حاجة إلى مزيد من البحث للوصول بها إلى أفضل النتائج المستهدفة.

والخلاصة من العرض السابق أن عملية التطوير في أساليب القياس والإفصاح المحاسبي تمثل عملية مستمرة وتتغير إلى الأفضل في اتجاه مقابلة احتياجات المستخدمين إلى المعلومات المحاسبية، وسيظل هذا التطور في المستقبل طالما تطورت وتنوعت احتياجات المستخدمين من مهنة المحاسبة، وهذا هو التحدي الذي يواجه المحاسبين الباحثين والممارسين.

قضية للمناقشة (٩)

فى مجالي القياس والإفصاح يتركز العمل المحاسبي المواءمة المستمرة بين العناصر التالية [1]:



ولا مناص عند تحقيق الهدف السابق من الجهود المشتركة والتعاون بين كل من الأكاديميين والممارسين في المجال المحاسبي والمنظمات المهنية والعلمية المهتمة بأمر المحاسبة محلياً وإقليميا وعالمياً وفق خطة واضحة ومتكاملة. ولكن ما هي آليات ذلك؟

1- S.J. Gray, “ Twords a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, ” … 24 , No.1, 1988, P.12

ثبت بأهم المصطلحات — *List of Terms*

- التوصيل المحاسبي	*Accounting Communication*
- التكلفة التاريخية المعدلة	*Adjusted Historical Cost*
- الإهلاك المجمع	*Accumulated depreciation*
- ثنائية فطرية	*Congenital Twins*
- التكلفة الجارية	*Current Cost*
- الدخل الشامل	*Comprehensive Income*
- الإيضاحات المتممة	*Explanatory Notes*
- الملكية	*Equity*
- التقدير	*Estimation*
- القيمة العادلة	*Fair value*
- التكلفة التاريخية	*Historical Cost*
- المكاسب الحيازية	*Holding Gains*
- الاستثمارات	*Investments*
- التضخم	*inflation*
- قيود أو حدود القياس	*Limitations of Measurement*
- العناصر النقدية	*Monetary Items*
- العناصر غير النقدية	*Nonmonetary Items*
- المستحقة	*Realized*
- الاتجاهات المعاصرة	*Recent Trends*
- الإفصاح الإضافي	*Supplemental Information*
- قائمة التغير في حقوق الملكية	*Statement of Changes in*
- غير المستحقة	*Unrealized*

أسئلة للمراجعة عن الفصل الثامن

Review Questions

(١)

رغم من الجهود المتزايدة التي يبذلها المحاسبون في مجال تطوير القياس المحاسبي، إلا أن الحاجة ما زالت قائمة لاستمرار البحث في هذا المجال.

اشرح العبارة السابقة

(٢)

سرطان البحث العلمي المحاسبي يتمثل في مواجهة الآثار السلبية لظاهرة التضخم على دلالة القوائم المالية.

وضح العبارة السابقة مشيراً إلى أهم الجهود التي بذلت في هذا المجال.

(٣)

في مجال البحث العلمي المحاسبي تظل ظاهرة التقديرات المحاسبية من أهم المشكلات في هذا الشأن.

هل توافق على هذه العبارة؟ ولماذا؟

(٤)

طلب منك إعداد مقارنة بين نتائج مدخل التكلفة التاريخية المعدل ومدخل التكلفة الجارية على دلدلة القوائم المالية. فكيف تكون هذه المقارنة مع افتراض أرقام من عندك؟

(٥)

يظل تحقيق المنفعة من المعلومات المحاسبية لدى المستخدمين لها هو الهدف الأساسي للمحاسبة في الوقت الحاضر.

وضح أهم محددات تحقيق هذه المنفعة.

(٦)

وضح العلاقة بين كل من:

- أرباح أو خسائر الحيازة
- التكلفة التاريخية
- التكلفة الجارية
- أثر التغير في المستوى العام للأسعار

(٧)

الإفصاح المحاسبي الإضافي المرافق للقوائم المالية أصبح جزءاً أساسياً من هيكل الإفصاح المطلوب.

وضح الاعتبارات الأساسية لذلك مع عرض أمثلة لمجالات الإفصاح الإضافي.

(٨)

وضح أهم مظاهر التطور في الإفصاح المحاسبي من خلال القوائم المالية في أكبر ٦٠٠ شركة في الولايات المتحدة الأمريكية.

(٩)

كيف يمكنك كمستخدم للقوائم المالية تحديد مواقع الضوضاء في الإفصاح المحاسبي ومواقع العرض غير العادل؟

(١٠)

قال أحد المحاسبين:

" إن مهمتنا هي إظهار الحقيقة أياً كان المآل الذي تصل بنا إليه."

ما رأيك في هذه العبارة؟

الفصل التاسع

دراسات في مجال نظرية المحاسبة

Studies in Accounting Theory

نطاق الدراسة

Scope of Chapter

تتضمن الدراسة في هذا الفصل عرضاً لمجموعة من الدراسات التي قام بها المؤلف وذات علاقة بنظرية المحاسبة في مجالات القياس والإفصاح المحاسبي في محاولة لتشخيص بعض المشكلات وتقديم توصيات بشأنها.

تمهيد:

يجتهد المحاسبون حالياً لزيادة درجة المنفعة النسبية في المعلومات المحاسبية لدى المستخدمين لها، وهم في سبيل ذلك يستخدمون نوعين من التوسع في مجال المحاسبة، أحدهما أفقي عن طريق الاهتمام بعمليات القياس والتوصيل لمجالات جديدة لم تكن محل عناية منهم في الماضي، والثاني رأسي عن طريق استخدام الأساليب والمداخل الرياضية والإحصائية والاقتصادية والقانونية والسلوكية في تطوير عملهم في مجال القياس والتوصيل.

وقد نتج عن ذلك اجتهادات ودراسات كثيرة في السنوات الأخيرة تمثل إضافة إلى الأدب المحاسبي Accounting Literature وعلامات على الطريق الممتد في الأفق لتطوير هذا الفرع الهام من فروع المعرفة.

وقد رأيت أن اعرض في هذا الباب بعضاً من الدراسات التي قمت بها في هذا المجال، منها ما يتعلق بجانب التوسع الأفقي، ومنها ما هو مرتبط بالتوسع الرأسي في نظرية المحاسبة، ومن هذه الدراسات ما يلي:

١. معايير إعداد تقارير الأداء الاجتماعي والبيئي لمنظمات الأعمال.

٢. نحو منظور محاسبي متكامل للشهرة في منشآت الأعمال.

٣. المدخل السلوكي في المحاسبة.

٤. منهج محاسبي لتقييم دور الشركات متعددة الجنسيات في الدول المضيفة.

٥. هيكل معايير السلامة المالية للمشروعات الاستثمارية وأثره على عوامل جودة المعلومات المحاسبية.

٦. إدارة التغيير وأثرها على إعادة هيكلة الفائض في منظمات الأعمال.

(١)

معايير إعداد تقارير الأداء الاجتماعي والبيئي لمنظمات الأعمال

Standards for Preparing Social and Environmental Reporting for Business Entities

مقدمـــــة [١]

في دراسة لكل من *Craig & Jeffery* في عام ٢٠٠٦م أوضحت [٢]:

If we accept that an entity has a responsibility and accountability for its social and environmental performance ، then as accountants we will accept duty to provide an account of an organization's social and environmental performance.

علـى الـرغم مـن أن المحاسـبة تعـرف دائمـاً بأنهـا علـم اجتمـاعي، إلا أن الممارسة الفعلية لها اهتمت بالبعد الاقتصادي فحسب، ولم يحظ البعد الاجتماعي للمحاسـبة باهتمـام المحاسـبين سـواء الممارسـين أو البـاحثين علـى مـدى التـاريخ الحديث للمحاسبة منذ عام ١٤٩٤م.

وفـي بدايـة الثمانينـات مـن القـرن الماضـي كانـت بدايـة الاهتمـام بالبعـد الاجتماعي في النشاط المحاسبي، من منطلق عدم كفاية القياس الاقتصـادي لتلبيـة الاحتياجـات المتزايـدة والمتعـددة مـن المعلومـات لمتخـذي القـرارات سـواء علـى مستوى الوحدة أو على المستوى القومي.

ونتيجـة لـذلك ظهـرت مسـميات جديـدة تعبـر عـن هـذا النشـاط تحـت اسـم المحاسـبة الاجتماعيـة والمحاسـبة الاجتماعيـة والاقتصـادية والمحاسـبة عـن المسؤولية الاجتماعيـة للوحـدة الاقتصـادية إلـى غيـر ذلـك ممـا يشـير إلـي اهتمـام المحاسبين بهذا الجانب.

وهذا الاهتمـام يمثـل نوعـاً من التوسـع الأفقـي فـي مجـال القيـاس والإفصـاح المحاسـبي ليتضـمن – بجانـب القيـاس الاقتصـادي – القيـاس الاجتمـاعي والـذي يهـدف إلـى تبيـان الآثـار المباشـرة وغيـر المباشـرة المترتبـة علـى تنفيـذ البـرامج

١- ورقة بحثية منشورة فى مؤتمر جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، ماريوت – القاهرة

2- Craig deegan & Jeffery Unerman, Financial Accounting Theory, McGraw – Hill Education, 2006, p. 311.

والسياسات الاجتماعية على مستوى الوحدة وعلى المستوى القومي، بهدف زيادة درجة المنفعة النسبية للمعلومات المحاسبية لدى المستخدمين لها.

ويوضح *Bedford* أهمية تطوير المحاسبة في هذا الاتجاه بقوله [١]:

Unless accounting disclosures are relevant to the current needs of individuals and society، accounting may be abandoned as useless institution.

وعن أهمية هذا الجانب يوضح البعض الآخر أن اهتمام المحاسبة بالبعد الاجتماعي سيجعلها في وضع قيادي في مجال النشاط الاقتصادي والاجتماعي، ويتيح الفرص أمامها لتقديم الخدمات المفيدة والهامة للمجتمع [٢].

ومع استمرار الاهتمام المحاسبي بالبعد الاجتماعي والبيئي تظهر عدة تساؤلات لم تتضح الأفكار نحوها بعد وأهمها [٣]:

- من المسئول عن وضع وتحديد الأهداف المطلوب قياسها والتقرير عنها؟
- ما هي المعايير الواجب أن تسود في ظل هذا القياس؟
- ما هي المحددات الأساسية لنظام متكامل للتقارير المطلوبة؟

وعلى الرغم من توافر بعض الكتابات والممارسات المحدودة للبعد الاجتماعي فان التساؤلات السابقة حول من وماذا وكيف يتم التقرير الاجتماعي في المحاسبة، لم تجد لها إجابات واضحة ووافية.

وهذه الدراسة تمثل محاولة للإجابة بصفة خاصة عن التساؤل الثالث الخاص بطبيعة التقارير عن الأداء الاجتماعي والبيئي.

---

1 - Norton M. Bedford, Extensions in Accounting Disclosure, Prentice-Hall, Inc., N.J., 1973, p.15.

2 - Robert K. Eliott, Measuring The Quantity of Life, World Spring, 1973, p.15.

3 - Frederick D.S.Choi and G.Mueller, An Introduction to Multinational Accounting, Prentice-Hall., Inc., N.J., 1978, p.330

وبناءً على ما تقدم يتحدد هدف هذه الدراسة في محاولة وضع إطار علمي لمجموعة من المحددات التي يمكن أن تحكم هذا النشاط المستحدث وتبيان أثر هذه المحددات على الأساليب والإجراءات المحاسبية لإعداد التقارير المستهدفة، كل ذلك بهدف زيادة المنفعة النسبية المعلومات المحاسبية لدى المستخدمين لها على كافة المستويات حتى تنهض المحاسبة بالدور المطلوب منها في مواجهة التحديات المعاصرة.

وقد تم تناول الموضوع من خلال العناصر التالية:

١. مدى الحاجة إلى التقرير عن الأداء الاجتماعي والبيئي في المحاسبة.
٢. تحليل لبعض أهم الدراسات السابقة.
٣. الإطار المقترح للمحددات الرئيسية لتقارير الأداء الاجتماعي والبيئي.
٤. أثر الإطار المقترح على الممارسة المحاسبية.
٥. الخلاصة.

أولاً : مدى الحاجة إلى التقرير عن الأداء الاجتماعي والبيئي في المحاسبة

عند استعراض أهداف المحاسبة نجد أنه ما قبل عام ١٩٧٠ لم يكن للبعد الاجتماعي مكان بين الأهداف المحاسبية، ويتضح ذلك من تعريف المحاسبة وتحديد أهدافها بواسطة الجمعية الأمريكية للمحاسبة عام ١٩٦٦م، بينما بعد عام ١٩٧٠ نجد أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام ١٩٧٣ في دراسة له عن أهداف القوائم المالية أوضح في الهدف الأخير-من مجموعة الأهداف الاثني عشر – أهمية البعد الاجتماعي في المحاسبة [١]وقد بدأت تعريفات المحاسبة تمشياً مع هذا الاتجاه تهتم بهذا الجانب[٢].

ويؤكد البعض عل هذا الاتجاه بقوله [٣] :

مع استمرار ازدياد الاهتمام بالقياس والتقرير عن الأداء الاجتماعي في المحاسبة يمكن أن يصبح من الأمور المقبولة المتعارف عليها بين المحاسبين.

وفي رأيي أن مدى الحاجة في هذا الاتجاه تبررها الأمور التالية:

١- تزايد الاتجاه الذي يرى أن المنظمات المعاصرة يجب ألا تخدم فقط الملاك بل كل المجتمع، وأن إدارة هذه المنظمات هي الأمينة على الأهداف التي تسعى المنظمة لتحقيقها، وعليها أن تنسق مسؤوليتها بطريقة تخدم بها كل المساهمين والعاملين والعملاء والجمهور بصفة عامة، وذلك بالسعي لتحقيق أنسب الأرباح وأعدل وأدق الأسعار والأجور بالإضافة إلى تخفيض جزء من نشاطها للجوانب الاجتماعية.

1- An objective of financial statement in to report on those activities of the enterprise effecting society which can be determined and described or measured and which are important to the role of the enterprise in its social environment (Scott Henderson and Graham Peirson, An Introduction to Financial Accounting Theory, M.S. Henderson and C.G. Peirson, 1917, p.145)

2- Accounting is the art and or science of measurement and interpretation of activities and phenomena which are essentially of a social and economic nature.

3- Norton M. Bedford, op., cit., p.125.

ومما يؤكد على أهمية هذا الأمر أن أهمية تقارير الأداء الاجتماعي تتضح من ازدياد عدد الشركات التي بدأت تهتم بالإفصاح عن مسؤولياتها الاجتماعية، حيث أوضحت إحدى الدراسات [1] أن هذه الشركات زاد عددها من ٢٣٩ شركة من بين ٥٠٠ شركة (محل دراسة) في سنة ١٩٧١ إلى ٤٢٤ شركة في سنة ١٩٧٥ في الولايات المتحدة.

٢- قصور القياس الاقتصادي عن التعبير عن فاعلية النشاط، فضلاً عن عدم شموله لكل الأنشطة، وهذا العجز يمكن رده إلى عوامل عديدة منها وجود اختلال في أسعار السوق حيث أن الأسعار السائدة في دولة في فترة معينة كثيراً ما لا تعبر عن التكلفة الحقيقية للسلع من وجهة نظر الاقتصاد القومي' ووجود بعض الآثار غير المباشرة للأنشطة المنفذة والتي كثيراً ما يتجاهلها القياس الاقتصادي. ويؤكد على ذلك البعض بقوله[٢] :

It has taken financial accounting over 500 years since the invention of double entry hook – keeping to reach its present ، still-imperfect shape ، social accounting move faster but it still has along way to go.

٣- إن التقرير عن الأداء الاجتماعي له أثره على رفع كفاية القياس الاقتصادي ذاته، ذلك لأن توفير معلومات عن الأداء الاجتماعي مفيد في تفسير الظروف والطرق التي تم بها ومن خلالها القياس الاقتصادي خاصة في الحالات التي يكون فيها القياس الأخير محل شك أو عدم وضوح معلوماته لدى المستخدم لها[٣] وأن ازدياد الحاجة إلى التعرف على تفسيرات مقبولة للإجراءات المحاسبية في تأثيرها على البيئة المحيطة بها وبالمجتمع وتأثرها بهما مما يستلزم تطور المحاسبة والتقارير التي تنتجها في اتجاه البعد الاجتماعي.

---

1 - Frederick D.S.Choi and G.Mueller, op.cit., p. 29

2 - Ralph W-Estes, Accounting and Society, John Willy and sons Inc., 1973.

3- Accounting Association, A Statement of Basic American Accounting Theory, Evanston, Illinois, 1966, p.16

٤- إن المجتمع ينتظر من المحاسبة أن تقدم إجابات واضحة في تحديد آثار تنفيذ السياسة الاجتماعية في المجتمع، ومن الذين أثروا وكيف؟ وأولئك الذين مازالوا فقراء[١]. وهذا الأمر لا يمكن تحقيقه إلا بتوافر تقارير عن الأداء الاجتماعي والبيئي .

وعلى الرغم من الصعوبات التي تواجه إعداد تقارير الأداء الاجتماعي إلا أنها يجب ألا تقف عقبة في سبيل إيجاد حلول لهذه الصعوبات.

٥- يجب أن يتم التنسيق بين إجراءات المحاسبة ومتطلبات البيئة ذلك لأن المنظمة نظام مفتوح مع البيئة. وهذا الأمر يستلزم تعديل أو إضافة معايير جديدة في القياس والتوصيل المحاسبي.

ويؤكد على هذا المعنى *Enthoven* بقوله [٢]:

The accounting format might be changed، other measurement and communication criteria might warrant modification.

والخلاصة في هذا العنصر أن التطورات في مجالات الحياة المعاصرة قد وضعت تحديات أمام المحاسبة والمحاسبين تتمثل في ضرورة توفير بيانات ومعلومات تغطي مجالات جديدة بالإضافة إلى المجالات التقليدية مما يساعدها على مسايرة تلك التطورات.

وحتى لا تتخلف المحاسبة والمحاسبون عن أداء دورهم المطلوب منهم للوفاء بهذه المسؤولية فلا مناص عن الاهتمام بالتقرير عن الأداء الاجتماعي في المحاسبة وان كان الطريق في هذا الشأن ليس سهلاً لكن المهم أن نبدأ وسيتحقق الهدف في النهاية شريطة أن تكون هذه البداية مدروسة وتستند إلى معايير علمية يتم التعارف عليها بين المحاسبين.

1- Levis D. Mc Cullers and Richard G. Schroeder, Accounting Theory, John Willy and sons 1978, p.35

2 - Adolf J. H. Enthoven Accountancy Systems in Third World Economics, North – Halland Publishing Co., 1977, p.27.

هذا وقد اتسع نطاق هذا الاتجاه في كثير من الدول منذ منتصف التسعينات؛ من ذلك في عام ١٩٨٩ استراليا وفي انجلترا في عام ١٩٩٠.

ثانياً: تحليل لبعض الدراسات السابقة التي تمت في هذا المجال

على الرغم من دعوة المؤسسات العلمية والمهنية في الولايات المتحدة للمحاسبين بان يسعوا إلى تطوير تقارير الأداء الاجتماعي، إلا أن المجهودات الأولى التي تمت في هذا المجال كانت عن غير طريق المحاسبين، وتفسير ذلك أنه:

في عام ١٩٦٥ صدر عن *The Brooking Institution* تقرير بشأن قياس عوائد الاستثمارات الحكومية، شمل دراسة للتكاليف والعوائد لتسعة مشروعات اجتماعية مستقلة. لم يكن بين كتاب هذا التقرير أحد من المحاسبين سواء الأكاديميين أو الممارسين[1].

في عام ١٩٦٩ أصدرت اللجنة الاقتصادية تقريراً في ثلاثة أجزاء عن تحليل وتقييم الإنفاق العام اشترك في إعداده ٥٧ عضواً. وعلى الرغم من أن هذا العمل كان مرتبطاً بالنظرية والممارسة للمحاسبة الاجتماعية، إلا أنه لم يكن من بين هؤلاء الأعضاء أحد من المحاسبين [2].

ثم بدأ المحاسبون بعد ذلك يدركون أهمية هذا الجانب في عملهم مما دعا *Beams and Fertig* إلى القول في عام ١٩٧١:

One such proposal is for the accounting profession to develop the capacity ، theories ، criteria and methodologies to

---

1- Les J. Seidler, Doller Values in the Social Income Statement, World Spring, 1973, p.14

2- The Analysis and Evaluation of Public Expenditures. The PPB.systems, Joint Economic Committee, Congress of U.S., U.S. Government Printing Office, Washington, 1969.

measure and report on all or various aspects to corporate social performance.[1]

ثم تلا ذلك ظهور عدة دراسات حول هذا الجانب من بينها دراسات الجمعية الأمريكية للمحاسبة فيما بين أعوام ١٩٧١ – ١٩٧٥ عن التقارير الاجتماعية ودراسة *Ramathan* في ١٩٧٦ ونشطت الدراسة اعتباراً من منتصف عام ١٩٩٠. ومازالت الدراسات مستمرة حتى الآن. وقد أوضح مجمع المحاسبين بانجلترا وويلز (*ICAEW*) في عام ٢٠٠٤م أن التقارير عن أثر العامل الاجتماعي على عمليات المنظمة أصبح تطبيقاً متزايداً وشائعاً.

وفيما يلي تحليل لبعض هذه الدراسات – ففي اتجاهات مختلفة كمنطلق للعنصر الخاص بمحددات تقارير الأداء الاجتماعي والبيئي في منظمات الأعمال.

١. دراسة *Churchill*[٢]

في هذه الدراسة وبعد أن قام بتبيان أهمية القياس الاجتماعي في المحاسبة أوضح أن السبب الرئيسي لنقص هذا الجانب يرجع ليس فقط إلى نقص الدراسات ولكنه راجع إلى صعوبة تحديد الأنشطة الاجتماعية المراد قياسها.

كما أوضح أن الوحدة المحاسبية في هذا النوع من القياس ليست كمثيلتها في القياس الاقتصادي وأن هذه الوحدة يمكن التعبير عنها في صورة مخرجات أو نتائج للقرارات المنفذة، كما أنه من الممكن استخدام وحدة قياس ترتبط بالموارد المستخدمة.

ويستمر *Churchill* في تحليله إلى أن النظام المحاسبي للقياس الاجتماعي يجب أن يمتد ليشمل جميع الآثار لكل تصرف، على أن يلاحظ الفرق بين التكلفة بالنسبة للمنظمة والتكلفة بالنسبة للمجتمع لكل قرار. ولما كان الهدف النهائي من

1 - Barry H. Spicer, Investors, corporate Social Performance and Information Disclosure, An Empirical Study, The Accounting Review, January 1978, p.94

2 - Neil C. Churchill, Toward a Theory for Social Accounting, Sloan Management Review, Massachusetts Institute of Technology, Spring 1974, Vol. 15, No. 3, p. 117.

المحاسبة هوتوفير المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات، فإن القياس الاجتماعي يجب أن يوفر معلومات لمتخذي القرارات عن البعد الاجتماعي تتعلق بأهمية تلك القرارات وتكاليف تنفيذها وعوائد ذلك التنفيذ ومدى تمشي ذلك مع السياسات والأنشطة الاجتماعية المرغوبة.

وقد قام *Churchill* في معرض تحليله للإطار النظري للمحاسبة بعرض مدى تمشي المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية التالية مع القياس الاجتماعي:

- الوحدة المحاسبية.
- الاستمرار.
- التكلفة.
- تحقيق الإيراد.
- مقابلة الإيرادات بالتكاليف.
- الأهمية النسبية.
- التحفظ.
- الثبات.
- الخلومن التحيز.
- الصلاحية (المناسبة).

وقد توصل في تحليله إلي النتيجة التالية:

"إن معياري الخلومن التحيز والصلاحية هما المعياران اللذان يمكن الاعتماد عليهما في القياس الاجتماعي وأن باقي المعايير المحاسبية لا تصلح للتطبيق في مجال القياس الاجتماعي بمضمونها المتعارف عليه بين المحاسبين في القياس الاقتصادي".

وتعليقا علي هذه الدراسة يمكن القول أنها تمثل تحليلا جيدا لطبيعة القياس الاجتماعي في المحاسبة استندت إلي مناقشة أهم الفروض والمبادئ العلمية المتعارف عليها بين المحاسبين في الوقت الحاضر ومدي تمشيها مع التطور المنتظر في البعد الاجتماعي للمحاسبة، وإن كانت الدراسة لم تظهر بصورة واضحة متطلبات القياس الاجتماعي فيما يتعلق بتجديد موضوع القياس وخصائص الأنشطة المطلوب قياسها، والمقياس المناسب لهذه الخصائص وشروط استخدامه والإجراءات المحددة له، وكيفية التعبير عن نتائج هذا القياس.

ولعل إدراك *Churchill* لبعض ما سبق جعله يعلق علي دراسته في النهاية بأنها خطوة نحونظام أكثر شمولا وقبولا للقياس الاجتماعي في المحاسبة.

٢. دراسة *Eliott* (١)

في هذه الدراسة أوضح الأمور التالية:

إنه من المرغوب فيه الاهتمام بموضوع القياس الاجتماعي في المحاسبة وإنه من الضروري وضع تعريف محدد لهذا النشاط يمكن أن يتمثل في "تقرير المساءلة عن جميع الموارد المستخدمة بواسطة المنظمة أو المستخدمة في تحقيق أي هدف كما أن المحاسبة الاجتماعية مرتبطة بمدي تأثير نشاط المنظمة علي الرفاهية الاجتماعية ".

- لإيجاد الحلول للمشاكل الاجتماعية يجب علينا توفير قدر كاف ومقبول من المعلومات مقبول وذي منفعة عالية، وإن هذه المعلومات يمكن أن تكون نتاجا للممارسة العلمية للقياس الاجتماعي أو لنشاط المحاسبة الاجتماعية، كما أن التقدم الاجتماعي سوف يواجه دائما بالصعوبات إلي أن تتقدم وسائل القياس في اتجاه الأهداف الاجتماعية.
- يجب عدم الأخذ بالرأي الذي يري عدم شمول القياس الاجتماعي على الآثار الجانبية أو غير المباشرة للقرارات المنفذة، بل يجب أن يشمل ذلك القياس

1- Robert K . Elliott , Measuring The Quality of life , World Spring, 1973, pp. 15-24-92

جميع الآثار وإن كانت هناك حدود لما يمكن قياسه، ولكن علي المحاسب أن يتضمن القياس جميع الأمور الممكنة مستخدما في ذلك كافة الأساليب المتاحة.

- مازالت هناك صعوبات تقف أمام التوسع في التطبيق المحاسبي في هذا الاتجاه، وأن هذه الصعوبات يمكن تبويبها في ثلاثة مجموعات كما يلي:

أ- مستوي المهارة المطلوب في الممارسة.

ب- متطلبات البداية في الممارسة.

ج- مشكلة المسؤولية القانونية.

وعن المشكلة الأولي يوضح أن هناك عدة مهارات مطلوبة للوفاء بهذه المهمة تشمل المهارات الاقتصادية والهندسية والرياضية والقانونية والاجتماعية والعلوم السلوكية.

وعن المشكلة الثانية أوضح أنه يجب علي المهنة أن تتخلي عن "خرافة المحاسب الممارس العام" وذلك بالاقتناع بأهمية التخصص وأن وجود محاسبين متخصصين لا يمنع من أن يكون تأهيلهم الأساسي في غير المحاسبة وذلك للاستفادة بالخبرة والتخصص في الوفاء بمتطلبات هذا القياس.

وعن المشكلة الثالثة يوضح أن القانون الحالي في ممارسة المهنة تجعل المحاسب مترددا في قبول أو تحمل مسؤوليات جديدة لوجود تهديد قانوني قائم.

واختتم *Eliott* دراسته بأن طالب المحاسبين بالاهتمام بنواحي النشاط خارج النواحي التقليدية ومن بينها البعد الاجتماعي، وإعادة النظر في منهاج تعلم المحاسبة لتوفير المهارات المطلوبة، ومد الجسور وإيجاد العلاقات مع المهن الأخرى لتوفير المعلومات المناسبة، والاهتمام بوضع برامج في مجال المحاسبة الاجتماعية.

وتعليقا علي هذه الدراسة يمكن القول أنها اهتمت بالجانب التحليلي للبعد الاجتماعي في المحاسبة وأوضحت أهم المسائل المرتبطة به وتجاوزت ذلك بأن

عرضت بعض التوصيات اللازمة لمعالجة الأمور المرتبطة بهذا الموضوع وإن كان الجانب الأخير وهو الجانب العلاجي أو البنائي لم يحظ باهتمام الدراسة بالقدر الواجب إلا أنه فتح المجال أمام دراسات أخري تعطي اهتماماً له.

٣. دراسة *Seidler* [1]

بدأ دراسته بأن طرح تساؤلا عن عدالة القياس الاقتصادي لأرباح المنشآت بالصورة الحالية دون أن يدخل في الاعتبارات التكاليف المترتبة علي التخفيف من أضرار تلوث المياه أو الهواء الذي يتسبب عن نشاط هذه المنشآت، كما أن القياس الحالي لا يتيح الفرص أمام اتخاذ قرارات يتطلب الأمر فيها تقييم أكثر من بديل متاح في الأمور الاجتماعية منها هل يجب أن تتوسع في إنشاء الطرق السريعة بين المدن أم أن الأمر يتطلب فقط تحسين حركة المرور في المواقع المزدحمة؟ وهذه الأمور وغيرها تدعو إلي القول بأن علي المحاسبين ضرورة تطوير أساليب القياس لجعلها أكثر تكاملا وقبولا وذلك بالاهتمام بتطوير بعض صور المحاسبة الاجتماعية والمحاسبة بالمفهوم الجديد لها تمتد لتشمل الظواهر الطبيعية مثل الإجهاد والوقت والمسافة.

الإيرادات: - أتعاب محصلة - منح عن أبحاث - مساعدات الولاية **التكاليف:** - الإنشاءات - مساعدات طلابية - مصروفات أخري **النتيجة:** - عجز	**الإيرادات:** - القيمة الاجتماعية للإنشاءات - القيمة الاجتماعية للأبحاث **التكاليف:** - أتعاب مدفوعة للجامعة - مساعدات الولاية - مصروفات أخري **النتيجة:** - فائض اجتماعي

1- Lee J. Seidler , Dollar Valuest in The Social Income Dtatement , world Spring , 1973 , pp . 14-23

وقد اهتم *Seidler* بالقياس الاجتماعي علي المستوي القومي وأوضح أن الوحدة المحاسبية في ظل هذا القياس تمثل موضوعا مرنا تختلف باختلاف ظروف القياس وأهميتها في المجتمع. فقد تكون شركة أو منطقة معينة أو مشروعاً معيناً. وأوضح أن الصعوبات التي يواجهها عند القياس الاجتماعي؛ كما أوضح كيفية إعداد قائمة للدخل الاجتماعي مقابله بقائمة الدخل التقليدية مطبقا ذلك علي جامعة نيويورك، حيث تحولت الخسارة في قائمة الدخل وفقا للقياس الاقتصادي إلي فائض من وجهة نظر القياس الاجتماعي .

كما أوضح كيفية إعداد قائمة للدخل الاجتماعي لأية منشأة في هذه الدراسة علي الوجه التالي:

××	القيمة المضافة بواسطة إنتاج المنظمة
+	مخرجات المنظمة للمجتمع وغير قابلة للبيع
-	الآثار غير المباشرة من وجهة نظر المجتمع غير المدفوع فيها ثمن
××	صافي الدخل الاجتماعي

واختتم تحليله بأن أشار إلي أنه لا ينتظر حل جميع المشكلات دفعه واحدة إلا من خلال التفاعل المستمر بين الدراسة والممارسة الفعلية لهذا النشاط.

ويمكن القول تعليقا علي هذه الدراسة أنها قد وجهت الاهتمام إلي أهمية القياس الاجتماعي للوحدات التي تهدف إلي الربح فأوضحت جانبا أساسيا وهو أن القياس الاجتماعي ليس قاصرا علي الوحدات الاقتصادية كما أنه أوسع نطاقا من مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمنشأة.

كما أن الدراسة اهتمت بمعالجة الجانب التحليلي أكثر من الجانب البنائي، وإن كانت قد أوضحت كيفية إعداد قائمة للدخل الاجتماعي بصورة مختصرة مبسطة. ويعتقد أن الأمر ليس بهذه السهولة ولكن كل ذلك لا يقلل من أهمية

المساهمة في توسيع نطاق الإفصاح الاجتماعي للمحاسبة من خلال قائمة للدخل الاجتماعي وقائمة للقيمة الاجتماعية المضافة.

٤. دراسة *Peirson and Henderson* [١]

قاما بالربط بيم أهداف القوائم المالية الظاهرة في تقريرين أحدهما صادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام ١٩٧٣ والآخر صادر في المملكة المتحدة عن عام ١٩٧٥، وخلصا من هذه المقارنة إلي أن التقارير المحاسبية المتكاملة يجب أن تستند إلي المقومات التالية:

- المناسبة
- القابلية للفهم
- القابلية للتحقيق
- التوقيت
- التكامل
- القابلية للمقارنة

ثم أوضحا أن تحقيق المقومات السابقة في التقارير المحاسبية يصطدم بمشكلة أن الاتفاق علي أهداف التقارير لدي المستخدمين ليس ممكنا ذلك لعدم وجود اتفاق علي احتياجات المستخدمين لهذه المعلومات مما جعلهما يقرران أن اختيار السياسة المحاسبية يمثل مشكلة اختيار *A problem of social choice* اجتماعي وأن التقارير المحاسبية يجب أن يكون من بين أهدافها الرئيسية والواجب التعارف عليها بين المحاسبين تعظيم الرفاهية الاجتماعية.

وعلي الرغم من أن الصعوبات القائمة حاليا في القياس قد تعوق تحقيق هذا الهدف بصورة عملية منها أن تحقيق هذا الهدف يجب أن يستند إلي مبدأ ضرورة وضع السياسة الاجتماعية - وبالتالي المحاسبة المرتبطة بها - في يد الحكومة.

1- Scott Henderson and Graham Peirson op., cit., p.142-148

واختتما التحليل بالقول بأن الغالبية من المحاسبين ما زالت تنظر إلي أهداف التقارير المحاسبية علي أنها في خدمة أهداف المنظمة الأصلية، بينما يري آخرون أن الهدف الرئيسي لتلك القوائم هو تعظيم الرفاهية الاجتماعية وهذا الوضع يشير غلي أنه ستمر فترة من عدم الثبات وعدم الاتفاق علي الأهداف والإجراءات المرتبطة بالتقارير المحاسبية عما كان عليه الحال قبل ذلك، نتيجة لظهور الاتجاه الذي يري ضرورة الاهتمام بالبعد الاجتماعي في المحاسبة.

ويمكن القول تعليقا علي هذا التحليل أنه قد لفت الأنظار إلي أهمية المشكلة وإلي طبيعة الاتفاق القائم بين المحاسبين بصددها وإلي ضرورة الاتفاق علي مجموعه من الأهداف تحكم إعداد التقارير المحاسبية بما يتمشي مع التطورات الحديثة، وكل ذلك يمثل خطوة علي الطريق الطويل لمعالجة مشكلة القياس الاجتماعي في المحاسبة.

٥. دراسة *Craig & Jeffrey* في عام ٢٠٠٦ (١)

في مجال امتداد نظم الإفصاح في المحاسبة أوضحا أهمية هذا الإفصاح، ومراحل التقرير عن الأداء الاجتماعي والبيئي، والتطور التاريخي لهذا النشاط في المجال المحاسبي. وأهداف عملية التقرير عن الأداء الاجتماعي والبيئي ومسئولية إدارة المنظمة في ذلك، ومجالات تطوير هذه التقارير، واحتياجات أصحاب المصالح في المنظمة وكيفية تحديدها.

وأوضحت الدراسة أن أسباب عجز تقارير المحاسبة المالية عن الوفاء بالبعد الاجتماعي والبيئي فيما يلي:

أ- المحاسبة المالية تركز علي الاحتياجات من المعلومات لهؤلاء الذين يتخذون قرارات تخصيص الموارد؛ مع إغفال احتياجات باقي الأطراف.

ب- علي الرغم من اهتمام المحاسبة المالية بمبدأ الأهمية النسبية؛ إلا أن الممارسة لهذا المبدأ يجب أن تمتد للتقرير عن الأداء الاجتماعي والبيئي.

1- Craig Deegan & Teffrey un erman , op . cit . pp . 253 – 256

ج- عدم اهتمام المحاسبة المالية بالآثار السلبية لنشاط الوحدة علي تدمير البيئة خلال مدى زمني.

د- التركيز في المحاسبة المالية علي مصالح الملاك أكثر من أصحاب المصالح الأخرى.

ه- تلوث البيئة وأثره السلبي ومحفزات الحفاظ علي البيئة لا تظهر في التقارير المالية.

و- الاهتمام بالمصروفات فقط التي تحقق عائدا مباشرا للوحدة. ويظهر ذلك واضحاً في الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عند تعريفه للمصروفات.

ز- صعوبة تطبيق مبدأ القابلية للقياس "*Measurability*" في القياس الاجتماعي. رغم أنه يمكن ذلك بقدر مقبول من الدقة.

ثالثا: الإطار المقترح لمحددات تقارير الأداء الاجتماعي والبيئي

حول طبيعة القياس في المحاسبة أوضح *Stevens* أن التقدم الكبير في العلوم الاجتماعية قد تطلب إعادة النظر في طبيعة عملية القياس المحاسبي، والنظر إلي القواعد الرياضية علي أنها قواعد من صنع الإنسان، وأن هذه القواعد يمكن تعديلها وتغييرها وتوسيع نطاقها لتوفير صورة أكثر وضوحا عن النشاط الإنساني في العصر الحديث كما أن نماذج القياس في العلوم الاجتماعية هي الواجب أن تسود في مجال المحاسبة، وذلك كوسيلة لتطوير القياس الحالي وإمكان تطوير المقاييس الكمية في المنشآت التي لا تهدف إلي الربح.[١]

كما أوضح *Bedford* أن الأمر يجب أن يستند في القياس الاجتماعي علي النظرية المعيارية التي توضح ما يجب أن يكون أو يمكن أن يحدث في ضوء الظروف المتوفرة من الأنشطة الاجتماعية علي عكس الحال في القياس

1 - Robert K . Elliot , op . cit., p . 573

الاقتصادي فهو عادة يحتاج إلي النظرية الوصفية والتي تفسر ما يحدث في النشاط الاقتصادي.[1]

وأهم المحددات المطلوبة لتقارير الأداء الاجتماعي والبيئي في رأيي تتمثل فيما يلي:

١. محدد التقرير عن القيمة الاجتماعية المضافة.

٢. محدد تكامل الإدراك المحاسبي.

٣. محدد السببية.

٤. محدد الصلاحية.

وفيما يلي توضيح لطبيعة تلك المحددات وما يتفرع عنها من قواعد مكملة:

١- محدد القيمة الاجتماعية المضافة:

إن الإطار القانوني الذي تعمل من خلاله الإدارة في الوحدات الاقتصادية هو في اتجاه مصلحة الملاك فحسب، كما أن هذا الإطار يتحدد في الوحدات الإدارية بالإنفاق في حدود الاعتمادات والقيود الواردة بالموازنة العامة، وقد كان لهذا الإطار أثر علي الفكر المحاسبي السائد في هذه الوحدات حيث يقوم المحاسب بالتركيز علي الهدف النهائي من النشاط وهو عادة هدف وحيد، مما أثر علي شكل ومضمون القوائم المالية والمبادئ التي تحكمها.

وعلي الرغم من أن المجتمع الرأسمالي هو أساس هذا الإطار، إلا أن فكرة ضرورة مساهمة الوحدة الاقتصادية في النشاط الاقتصادي والاجتماعي للدولة بجانب هدف تعظيم الربح قد لقيت في هذا المجتمع قبولا وتطبيقا واضحا[2] وأصبح من الضروري عند القياس الاجتماعي أن يتم التعرف علي الأهداف

---

1 - Norton M . RedFord , op . cit ., p. 40

٢ - من صور ذلك الاتجاه ما قام به محامو هنري فورد في الرد علي دعوى أقلية المساهمين في شركته لرفضه التصريح بالتوزيعات علي السهم المعادي في الشركة حيث كان فورد يعيد استثمار الأرباح لا في مشروعات ناجحة ولكن لتشغيل عمال جدد ولتعميم منافع نظامه الصناعي علي أكبر عدد ممكن من العمال لمساعداتهم علي بناء حياتهم وبيوتهم (سلسلة الفكري الإداري المعاصر العدد ١٧ – يونيو١٩٧٧ – جامعة الدول العربية – ص ٢١).

القومية ومدي ما حققه النشاط محل القياس من نتائج في اتجاه تحقيق هذه الأهداف. وفي هذا الصدد يوضح البعض(١):

إن قبول فكرة تعدد أهداف المنشآت المعاصرة وضرورة قياس مدي فاعلية القرارات والبرامج المنفذة علي كافة المستويات تجد لها مبرراً اقتصادياً يتمثل في أن هذه القرارات لابد وان تحقق موقفا اجتماعياً مسئولاً، كما تجد لها مبرراً اجتماعياً يتمثل في عدم التضحية بمصلحة طائفة أو عدة طوائف في سبيل تحقيق مصلحة فئة معينة.

ومن هنا يمكن القول بأن معيار القياس الاجتماعي لابد أن يشتق وأن يتمشى مع الأهداف القومية وأن يعكس هذه العلاقة، وان المساهمة في تحقيق أي هدف قومي يمثل منفعة، كما أن استخدام أي مورد كان يمكن أن يستغل بصورة أخرى يمثل تكلفة.

ويوضح *Scherder* أن تعدد الأهداف القومية يمثل مشكلة خاصة بسبب صعوبة إدماج هذه الأهداف مع بعضها بصورة تتوصل منها إلي صافي منافع المنشأة أو القرار المتخذ وأن أحد المداخل المقترحة في هذا المجال هو محاولة تعظيم المجموع المرجح بالأوزان لصافي المنافع بعد تخصيص أوزان معينة لكل هدف، كما أن هناك مدخلا آخر لذلك يتمثل في معالجة الأهداف المتعددة في صورة قيود نموذج للبرمجة الخطية ويكون الهدف هو تعظيم المنفعة الاجتماعية الصافية في ظل القيود التي تفرضها ظروف البيئة.(٢)

وفي الدول النامية يمكن دمج الأهداف المتعددة عن طريق ترجمتها بواسطة أسعار الظل والتي تتحدد بواسطة جهاز مركزي للتخطيط والأسعار وتستخدم في تعديل وإضافة قيم أخري للقيم الظاهرة في القياس الاقتصادي التقليدي

1- Fartmut Scherder , National Objeftives and project Approisal in Developing , paris . OECD , 1975

٢- دكتور محمود الحناوى دراسات جدوى المشروع الدار المصرية الحديثة الإسكندرية – طبعة أولي ١٩٨٠، ص ٢٥٣

ومعني ذلك أن القياس الاجتماعي يجب أن يبدأ وأن يمارس في اتجاه تحقيق الأهداف القومية وبما يحقق أكبر قيمة مضافة[١] وهذا المحدد لن يتحقق علي الوجه الأكمل إلا إذا تحددت بدقة الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للنشاط المطلوب قياس نتائجه، وأن يتحدد لهذه الأهداف مدي بين حد أدني وحد أقصي لمعدلات تحقيق الهدف. وعلي أن يشمل القياس مقابله ما تحقق.

بهذا المدى. وهذا الأمر يستلزم في رأيي وجود قائمة واضحة ومحددة للأهداف القومية تتدرج من المستوي القومي إلي المستوي الجزئي وتمتد لتشمل الأجل المتوسط إلي جانب الأجل القصير وبحيث يتضمن القياس تفسير طبيعة الاختبار للهدف الأكثر إلحاحا وأنسب الوسائل اللازمة لتحقيقه وقياس مستوي أداء الأنشطة المنفذة بعد مقابلة تكاليفها بمنافعها.

ومضمون هذا المحدد يمكن التعبير عنه بما يلي:

"القياس الاجتماعي في المحاسبة يجب أن يبدأ بالتعرف علي طبيعة الأهداف القومية ومداها وعلاقة النشاط المراد قياس نتائجه بتلك الأهداف وتبيان مدي التنفيذ وأثر ذلك علي التوازن بين مصالح مختلف الطوائف وفي سبيل تحقيق أكبر قدر ممكن من القيمة الاجتماعية المضافة الصافية"

٢- محدد تكامل الإدراك المحاسبي:

توجد حقيقة هامة يجب مراعاتها وهي أن نتائج القياس المحاسبي بصفة عامة تتوقف علي مدي تكامل الإدراك ودقته في هذا القياس، مما جعل الدراسات المحاسبية الحديثة - وخاصة تلك المهتمة بالجانب السلوكي- تهتم بتوضيح أهمية الإدراك في المحاسبة وأثره علي نتائج القياس.

١- **يؤكد البعض علي ذلك بقوله:**

Public interest is a key driving force behind sound financial Accounting and Wide open corporate financial disclosure in the obsence of this foree . cies, acc . progress often languishes Frederisk . D.B. Choi and Gerhard G . Mueller . [op., cit., p.121]

وتطبيقاً لهذه النتيجة فإن الأمر يستلزم لكي يتحقق الهدف من القياس الاجتماعي أن يكون إدراك المحاسب متكاملا يشمل: التعرف علي الآثار الفعلية والمحتملة للقرارات والبرامج والأنشطة المنفذة بالإضافة إلي الوقوف علي احتياجات المستخدمين من المعلومات والتي لا يوفرها القياس المحاسبي التقليدي.

وتأتي أهمية هذا المحدد في القياس الاجتماعي من وجود آثار غير مباشرة إيجابية وسلبية النشاط المطلوب قياسه، وأن التعرف علي هذه الآثار لن يكون ممكنا إلا بتوسيع دائرة الإدراك المحاسبي عند إتمام القياس الاجتماعي وأن يتخلي عن النظرية الجزئية إلي نظرة كلية لطبيعة النشاط وآثاره وهذا الإدراك ليس قاصرا فقط علي المشروعات القائمة بل يمتد ليشمل الأنشطة المرغوب القيام بها، من ذلك وجوب إدراك مدي فاعلية الإنفاق العام علي مشروع ما وهل يوجد ما يبرره اجتماعيا؟ وأن تتوافر لدي القائم بالقياس الوسائل التي تساعد في الحكم علي أنسب المشروعات بحيث يكون عائده الاجتماعي أكبر من تكلفته الاجتماعية. وذلك لأنه لا يمكن للمحاسب وحده أن يدرك هذه الآثار جميعها لأنه إنسان له قدرة محدودة علي الإدراك بمعني أن المشاركة أمر ضروري لتحقيق تكامل الإدراك. ويؤكد علي هذا المعني *Bedford* بقوله:

The underlying disciplines that may be used in performing the function shall include the behavioral sciences ، probability and statistics ، mathematics. And information theory ، as well as the both book keeping mechanism and the electronic computer[(1)].

ومضمون هذا المحدد يمكن التعبير عنه فيما يلي:

"وجوب أن يكون الإدراك في عمليات القياس الاجتماعي متكاملاً في اتجاهين: الأول: إدراك الآثار الاجتماعية المباشرة للنشاط المطلوب قياس نتائجه،

1- Norton M . Bedfordm , op . cit ., p . 40

والثاني: التعرف على طبيعة حاجة الأطراف من المعلومات وحجمها ومراعاة مشاركة غير المحاسبين في هذين الاتجاهين لتحقيق التكامل فيه"

٣- محدد السببية:

في دراسة *Churohill* توصل إلي أن معياري الخلو من التحيز والصلاحية يصلحان للتطبيق في مجال القياس الاجتماعي، وفي رأيي أن محدد السببية قد يكون أكثر حتمية في عملية القياس الاجتماعي ذلك لان القياس الاقتصادي يقف عند حد إظهار النتائج دون عرضه تفاصيل الأسباب التي أعاقت وساعدت علي التنفيذ، علي عكس الحال في القياس الاجتماعي فإني أري أن تبيان أسباب تحقيق أو عدم تحقيق الأهداف القومية يعتبر أمراً أساسياً

حتى نصل إلي درجة الإقناع العام وإشباع حاجة طالبي المعلومات والجمهور في أن يعرف النتائج الاجتماعية من النشاط، خاصة وإن هذه الأنشطة تحظي بحماية المجتمع. ومن الأمثلة علي ذلك فإنه من الضروري لجميع الطوائف في مصر أن تعرف الدور الذي حققته شركات الاستثمار في زيادة الدخل القومي مقارنا بالتضحيات والامتيازات التي حصلت عليها هذه الشركات والتي تتمثل في تنازل المجتمع عن بعض حقوقه في سبيل الحصول علي منافع أخري.

وهذا المحدد بهذا المعني يتسع ليشمل معيار الخلو من التحيز المتعارف عليه بين المحاسبين وذلك لأنه يصعب بالطبع تبيان الأسباب الحقيقية إلا إذا كان هناك عدم تحيز في القياس مهما كانت الآثار المترتبة علي كما أن هذا المحدد يمتد لتحديد التوصيات اللازمة لتحقيق التوازن المطلوب.

ولتحقيق مضمون هذا المحدد يجب الاهتمام بالمبررات الأصلية من النشاط المراد قياس نتائجه والتعرف علي مدي التحقيق والتقرير عن ذلك. وأهمية ذلك تأتي من حقيقة أساسية تحيط بالقياس الاجتماعي وهي أن أسعار السوق السائد في الدولة في فترة زمنية قد لا تعبر عن التكلفة الاجتماعية الحقيقية للسلع طالما أنها تتأثر بشكل مباشر بسياسيات الحكومة المالية والاقتصادية والإدارية والاجتماعية

ومن هنا فإن الأمر يقتضي مراجعة الأسعار السائدة أو المتوقعة وتحديد الانحرافات فيها والتي تؤثر بشكل جوهري علي تحليل المشروع وأسباب هذه الانحرافات[١].

وهذا المحدد بهذا المضمون يعني:

"مراعاة أن تشمل تقارير الأداء الاجتماعي تفسيرا واضحا لكل نتيجة في هذا القياس وأن تبني التوصيات الواردة بها علي أسباب حقيقية وموضوعية"

٤- محدد الصلاحية:

يمثل هذا المحدد أهمية خاصة في القياس الاجتماعي، بل أن هذا المحدد هو الذي يبرر حتمية هذا القياس، وذلك لأنه نظرا لعدم صلاحية المعلومات الناتجة عن القياس المحاسبي التقليدي للوفاء باحتياجات الأطراف العديدة إلي المعلومات كانت حتمية القياس الاجتماعي. وهذا المحدد كما عبرت عنه الجمعية الأمريكية للمحاسبة يعد أهم المحددات الأربعة التي أوردتها وحددت معناه في " أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية وثيقة الارتباط بالهدف من استخدامها وذلك من حيث قدرتها التفسيرية لما ينطوي عليه الأصل الذي

تمثله من خصائص، ومن حيث قدرتها التأثيرية علي الأهداف المزمع استخدامها فيها، وقد يتطلب ذلك - وعلي الأخص إذا كانت البيانات والمعلومات تخدم أكثر من غرض في وقت واحد فتراض أهداف معينة إلي جانب المستفيدين منها حتى يمكن إعدادها[٢]

وفي رأيي أن علي المحاسب حتى يتمكن من توفير هذا المحدد أن يتعرف علي طبيعة المشاكل التي تواجه صلاحية المعلومات لدي المستخدمين. وهذه المشاكل يمكن عرضها فيما يلي:

١- دكتور محمد الحناوى، مرجع سابق، ص ٢٨٦.

٢ - دكتور عبد الحي مرعي نحو فلسفة منطقية للتنظير المحاسبي، مجلة كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الأول، ١٩٧٩، ص ٧-٩.

- مشكلة كمية المعلومات الواجب تقديمها.
- مشكلة قيمة المعلومات الواجب تقديمها.
- مشكلة قابلية التقارير المحاسبية للقراءة والفهم.

وبخصوص المشكلة الأولي يلاحظ أن كمية المعلومات يجب أن تتناسب مع درجة الإقلال من عدم التأكد بمعني أنه كلما زاد مقدار عدم التأكد كلما زادت أهمية اختبار كمية المعلومات بين البدائل المتاحة.

أما عن المشكلة الثانية فلكي تصبح للمعلومات قيمة يجب أن تنتج لدي مستخدمها السلوك المرغوب وأن هذه القيمة تختلف من فئة لأخرى من فئات المستخدمين بل ومن فرد لآخر.

أما المشكلة الثالثة فهي ترتبط بكفاية الاتصال وفاعليته.

كما يتفرع عن هذا المعيار قاعدة التوقيت المناسب، ذلك لأن هذه القاعدة تعتبر أكثر أهمية في القياس الاجتماعي عنه في القياس المحاسبي التقليدي، حيث أن الأمر قد يحتمل تأجيل إعداد حسابات النتيجة أو الميزانية بعض الوقت، ولكن عادة ما تكون المعلومات المرتبطة بالقياس الاجتماعي مطلوبة إما الاتخاذ قرار محل مناقشة أو لمتابعة تنفيذ قرار سابق للتقييم النهائي لبرنامج معين، وكل هذه الأمور لا تحتمل التأجيل في توصيل المعلومات.

ويمكن التعبير عن هذا المحدد بما يلي:

"مراعاة أن تكون تقارير الأداء الاجتماعي أداة جيدة لنقل الأثر الاجتماعي للأنشطة المطلوب قياس نتائجها لجميع المنتفعين بها صورة واضحة تبعث علي الثقة، وفي الوقت المناسب وبشكل يحقق الأهداف المطلوبة من إعداد هذه التقارير"

والخلاصة في هذا العنصر أنه يمكن الاعتماد علي أربعة محددات أساسية إذا رغبنا في تحقيق أهداف تقارير الأداء الاجتماعي في المحاسبة كتطور حتمي وواجب في النشاط المحاسبي.

وهذه المحددات هي:

- محدد التقرير عن القيمة الاجتماعية المضافة ويتفرع عنه قاعدة توازن المصالح.
- محدد تكامل الإدراك المحاسبي ويتفرع عنه قاعدة المشاركة.
- محدد السببية ويتفرع عنه قاعدة عدم التحيز.
- محدد الصلاحية ويتفرع عنه قاعدة كفاية الاتصال.

رابعا: أثر المحددات المقترحة علي الممارسة المحاسبية

أوضح *Craig & Jeffry* في هذا الصدد ما يلي[١]:

Financial accounting and reporting alone is unsuitable as a mechanism to provide an account of social and environmental to meet stockholder's information needs and expectations. Consequently ، other mechanisms need to be employed.

في رأيي أن التعارف علي المحددات السابقة وإدراك أهميتها سيتطلب تطويراً في الممارسة المحاسبية في معظم مراحلها وفيما يلي عرض أثر المتوقع لتطبيق تلك المحددات:

(١)وظيفة القياس المحاسبي:

ستشمل قياس الأثر الاقتصادي والاجتماعي للأنشطة المنفذة بدلا من الاقتصار علي الأثر الاقتصادي فحسب.

ويؤكد *Bedford* علي هذا الأمر بقوله[٢]:

1- Craig Deegan & Jeffery Unerman, op. cit., p. 356.
2 - Norton M . Bedford , op . cit., p . 181

A survey of business activities ، however ، suggests that both social and economic changes need to be related to the rate of changes in accounting methods.

(٢)الوحدة المحاسبية:

ستشمل عنصرا مرنا لا ثابتاً، بحيث يمكن أن تمثل في ظل هذا القياس دولة أو إقليما أو وحدة اقتصادية أو وحدة إدارية أو إقرار أو برنامجاً أو نشاطاً معيناً.

(٣)لغة القياس:

سيكون من المقبول استخدام أكثر من لغة في القياس بما يتناسب وتعدد جوانب هذا القياس بمعني أنه يمكن قبول القياس الوصفي أحيانا في الحالات التي يتعذر فيها إعطاء أرقام ذات دلالة لآثار الظاهرة.

هذا فضلا عن النقائص التي تنتج أحيانا عند الاعتماد علي الأرقام ومنها: ضعف العلاقات السببية المبنية عليها الأرقام أو أن تكون تعبيرا عن اتجاهات معينة أولا تغطي مساحة كبيرة من البدائل أو تعبيرا مجردا عن واقع سياسي أو إداري.

In fact multiple –measurement language could conceiveable be used.

(٤)وسائل القياس:

سوف تتعدد لتشمل:

١. القيد المزدوج.
٢. التحليل الرياضي والإحصائي.
٣. التحليل السلوكي والاجتماعي.

(٥)التقارير المالية:

سوف تتعدد التقارير التي يعدها المحاسب وطريقة إعدادها، ومن بين التقارير التي يمكن إعدادها في هذا المجال ما يلي:

- تقرير أو قائمة الدخل الاجتماعي.
- تقرير أو قائمة القيمة الاجتماعية المضافة.
- تقرير أو قائمة التدفقات للموارد والاستخدام.
- تقرير عن الاقتصاد والكفاءة والفاعلية.

ونطاق الورقة لا يتسع لعرض نماذج من هذه القوائم المستحدثة، ولكن في سبيل إعداد هذه التقارير سيعتمد القياس علي العديد من الأساليب المستحدثة منها:

- أسعار الظل أو الأسعار المحاسبية[١] وذلك كوسيلة لتعديل المعلومات والبيانات الواردة بالقوائم المالية التقليدية، ولأمكن التعبير عن العناصر الاجتماعية التي لم تضمنها القوائم المالية ويشملها القياس الاجتماعي.

- معدل خصم التفضيل الزمني الاجتماعي. والذي يستخدم لتقييم المشروعات الاجتماعية الجديدة والقائمة، وهذا المعدل يجب أن يتعدد بواسطة الحكومة.

- تحليل الحساسية. ويستخدم لدراسة كيفية تأثر صافي المنافع الفعلية للتغيرات التي تحدث في المحددات الرئيسية للقرار.

- تحليل التكلفة والفاعلية في ضوء الأهداف القومية المحددة.

وإني أري بخصوص الممارسة لهذا النشاط المستحدث أنه من المفضل أن تتم في مجموعه مستقلة من الدفاتر والسجلات والقوائم، وبواسطة فريق مستقل عن جهاز المحاسبة التقليدية وبصفة خاصة في مرحلة انتقالية يمكن بعدها صياغة بناء متكامل للإطار المفاهيمي والممارسة المحاسبية الشاملة مع ملاحظة أن هذه الممارسة ستختلف من دولة لأخرى لفترة لطبيعة النظم الاقتصادية والقانونية

١ - علي أن يتم تحديد هذه الأسعار كل فترة دورية بواسطة أجهزة التخطيط المركزية في الدولة

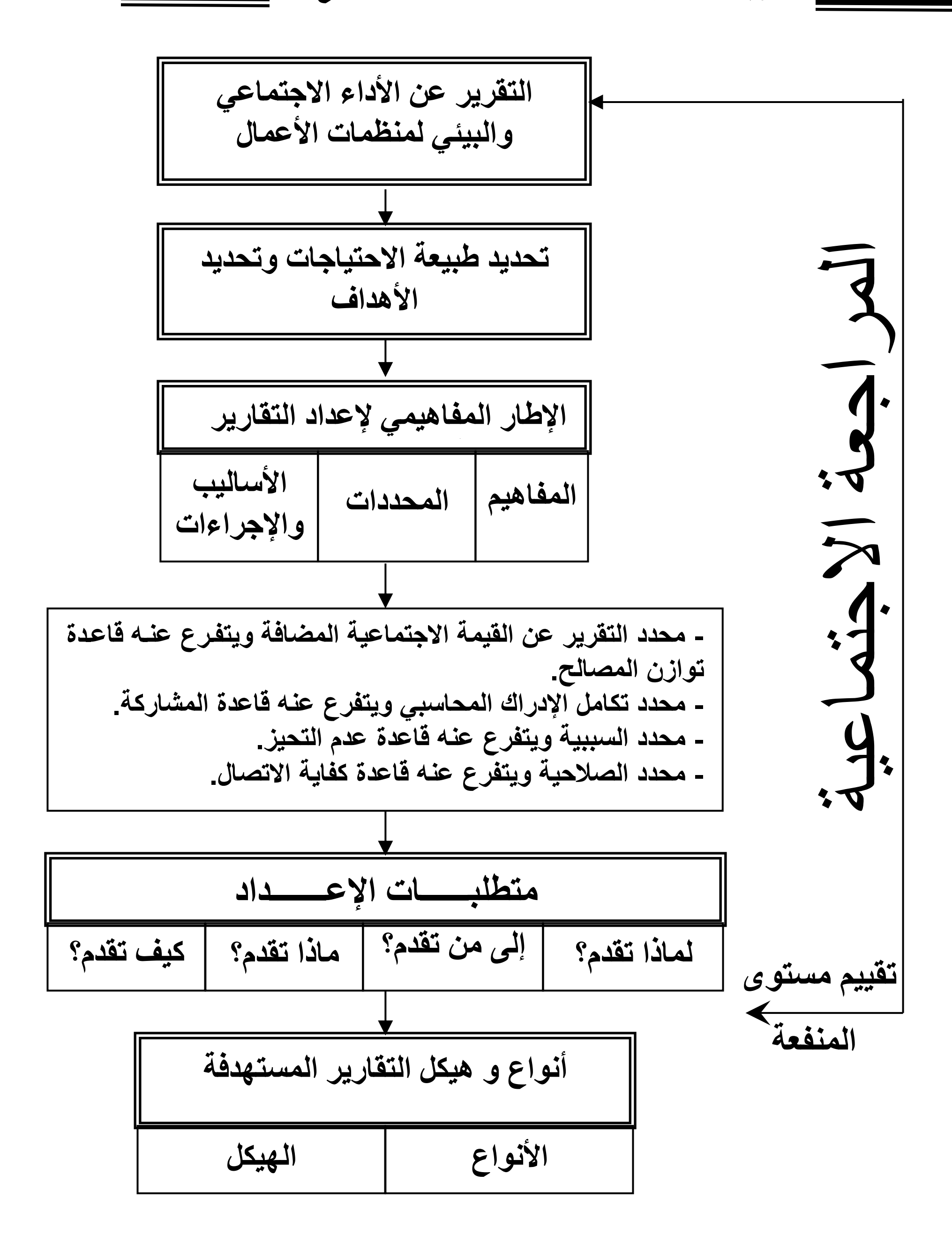
والسياسية السائدة والمناخ الاجتماعي القائم ومستوي التعليم والمهارة في الدولة بصفة خاصة.

وفي ختام هذه الورقة أطالب المحاسبين إلي عدم التغافل عن الحقيقة التالية:

In society ، accounting performs a service function.

This function is put in Jeopardy unless accounting remains above ، all technically and socially useful . Thus it must respond to ever changing needs of society and must reflect the cultural & economic. Its Technical and usefulness depends on its ability to mirror these conditions.

بناءً على ما سبق نلخص الورقة في الشكل التالي:


التقرير عن الأداء الاجتماعي والبيئي لمنظمات الأعمال
تحديد طبيعة الاحتياجات وتحديد الأهداف
الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير
المفاهيم
المحددات
الأساليب والإجراءات
- محدد التقرير عن القيمة الاجتماعية المضافة ويتفرع عنه قاعدة توازن المصالح.
- محدد تكامل الإدراك المحاسبي ويتفرع عنه قاعدة المشاركة.
- محدد السببية ويتفرع عنه قاعدة عدم التحيز.
- محدد الصلاحية ويتفرع عنه قاعدة كفاية الاتصال.
متطلبـــات الإعـــداد
لماذا تقدم؟
إلى من تقدم؟
ماذا تقدم؟
كيف تقدم؟
أنواع و هيكل التقارير المستهدفة
الأنواع
الهيكل
المراجعة الاجتماعية
تقييم مستوى المنفعة

الخلاصة

في هذه الورقة بتناول جانب حديث الاهتمام بين المحاسبين هو موضوع القياس والإفصاح الاجتماعي، وفي محاولة لوضع مجموعه من المحددات يمكن التعارف عليها بعد تجربتها في الممارسة لتطوير هذا القياس والإفصاح وتحقيق الهدف النهائي من اهتمام المحاسبين به.

وقد تم تبيان مدي الحاجة إلي وجود مثل هذه المحددات في مجال القياس الاجتماعي وأوضح أهم العوامل التي تلقي أهمية وتبرر حتمية هذه الحاجة.

كما تم تحليل بعض نماذج من الدراسات التي تمت في هذا المجال - في اتجاهات مختلفة من المساحة الكبيرة التي يمكن أن يغطيها هذا القياس – وتم التعليق علي كل منها وأوضح انه علي الرغم من عدم وجود تطبيقات ملموسة تؤكد صحة النتائج التي توصلت إليه تلك الدراسات إلي أنها تمثل خطوات ضرورية في سبيل إيجاد صورة مقبولة نظريا وعمليا لهذا القياس، وأن أمر التنسيق بين هذه الدراسات يقع علي عاتق الهيئات والمهنية المعينة، وأن مساهمتها في هذا المجال أمر حتمي وواجب.

وقدمت الورقة أربعة محددات أساسية التي يمكن الاعتماد عليها في القياس الاجتماعي وهذه المعايير يمكن أن تتمثل فيما يلي:

١- محدد التقرير عن القيمة الاجتماعية المضافة:

ويعني أن القياس الاجتماعي في المحاسبة يجب أن يبدأ بالتعريف علي طبيعة الأهداف القومية ومداها، وعلاقة النشاط المراد قياس نتائجه بتلك الأهداف، وتبيان مدي التنفيذ وأثر ذلك علي التوازن بين مصالح مختلف الطوائف وفي سبيل تحقيق أكبر قدر ممكن من القيمة الاجتماعية المضافة الصافية.

٢- محدد تكامل الإدراك المحاسبي:

ويعني وجوب أن يكون الإدراك في عمليات القياس الاجتماعي متكاملا في اتجاهين: أولا إدراك الآثار الاجتماعية المباشرة وغير المباشرة للنشاط المطلوب قياس نتائجه، والثاني التعرف علي طبيعة احتياجات الأطراف من المعلومات وحجمها ومراعاة مشاركة المحاسبين في هذين الاتجاهين لتحقيق التكامل فيه.

٣- محدد السببية:

ويعني مراعاة أن تشمل تقارير القياس الاجتماعي تفسيرا واضحا لكل نتيجة في هذا القياس، وان تبني التوصيات الواردة بها علي أسباب حقيقية وموضوعية.

٤- محدد الصلاحية:

ويعني مراعاة أن تكون تقارير القياس الاجتماعي أداة جيدة لنقل الأثر الاجتماعي للأنشطة المطلوب قياس نتائجها لجميع المنتفعين بها بصورة حقيقية تبعث علي الثقة وفي الوقت المناسب، بشكل يحدد الأهداف المطلوبة من إعداد هذه التقارير.

وفي الجزء الأخير من الورقة تم عرض الأثر المتوقع لهذه المحددات علي الممارسة المحاسبية في الجوانب التالية:

- وظيفة القياس المحاسبي.
- وسائل القياس.
- الوحدة المحاسبية.
- القوائم المالية.
- لغة القياس.

وأوضح الأساليب التي يمكن الاعتماد عليها في إتمام هذه الممارسة، مختتما هذا الجزء بتوضيح أنه من المفضل أن تتم ممارسة القياس الاجتماعي في مجموعه مستقلة من الدفاتر والسجلات وبواسطة فريق مستقل عن جهاز المحاسبة التقليدية كما أنه من المتوقع اختلاف نتائج هذه الممارسة من دولة إلي أخري لفترة من الزمن تبعا للظروف القائمة في كل بلد ويقع على المنظمات المهنية مسئولية التنسيق وإصدار الإطار المهني لذلك.

وفي النهاية أتذكر ما قاله *W . Estates*

Social accounting may move faster، but it still has a long way to go.

قضية للمناقشة (١١)

هل القياس والإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية سيجد له مجالاً في الممارسة المحاسبية خاصة مع التنمية المستدامة؟ نتمنى ذلك.

(٢)

نحومنظور محاسبي متكامل للشهرة في منظمات الأعمال

Accounting for Goodwill: An Integrated Approach

مقدمـــــة [1]

على الرغم من قدم الاهتمام المحاسبي بموضوع الشهرة في منشآت الأعمال، إلا انه بالإمكان القول إن الصورة الكاملة للتكييف المحاسبي لها لم تتضح بعد. ويؤيد هذه النتيجة الاهتمامات المستمرة بهذا الموضوع في السنوات الأخيرة، مما دفع لجنة معايير المحاسبة بإنجلترا إلى إصدار ورقة للمناقشة حول هذا الموضوع نشرت في عام ١٩٨٠ [2]، تبعها دراسات وتعليقات أخرى في نفس الاتجاه.

وقد رأى الباحث أن الأمر في هذا الصدد ما زال في حاجة إلى دراسات تساعد في تحديد الصور النهائية، ومن ثم التعارف على معالجة محاسبية متكاملة تساهم في تطوير نوعية وتوقيت المعلومات المحاسبية حول هذا الجانب.

ومما يبرز أهمية هذا البحث هو الاهتمام المعاصر بتقييم منشآت الأعمال كوحدة متكاملة هذا من جهة، ومن جهة أخرى تزايد ظاهرة الاندماج في وحدات كبيرة وشراء الوحدات الكبيرة للمنشآت الصغيرة، مما يزيد الحاجة إلى توافر منظور محاسبي متكامل للشهرة في هذا المجال.

وعلى ذلك فإن البحث الحالي يمثل محاولة على الطريق في اتجاه توافر إطار محاسبي متكامل للشهرة في منشآت الأعمال، لعل فيه ما قد يفيد،

خصوصاً إذا ما فكرت المنظمات المهنية المعنية بأمر المحاسبة والمراجعة في إصدار توصيتها في هذا الصدد.

وتحقيقا للهدف من الدراسة لرأى الباحث القيام بتحليل الاتجاهات الحديثة في المعالجة المحاسبية للشهرة تمهيدا لتبيان الإطار العام لمنظور محاسبي متكامل في

١- بحث منشور فى مجلة التكاليف العربية، جمعية التكاليف، القاهرة .

2- A discussion paper, accounting for good – will Accounting Standerds Committee, Accountancy , August 1980, pp.108 – 120.

صدرت هذه الورقة كوثيقة مشتركة عن لجنة معايير المحاسبة لمجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز، ومعهد المحاسبين القانونيين باسكتلندا، ومعهد المحاسبين القانونيين بايرلندا، وجمعية المحاسبين القانونيين، ومعهد التكاليف والمحاسبين الإداريين، ومعهد المالية العامة والمحاسبة.

هذا الشأن، وقد تناول الباحث هذا المنهج من خلال تقسيم الدراسة إلى العناصر التالية:

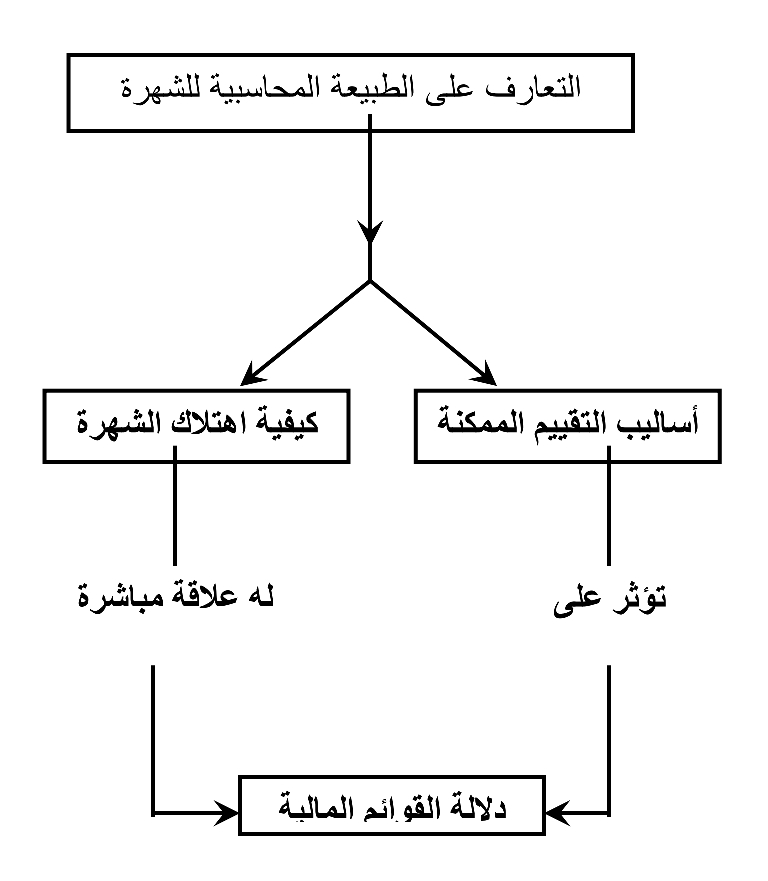
١. الطبيعة المحاسبية للشهرة.

٢. أساليب تحديد قيمة الشهرة.

٣. إهلاك الشهرة، (تناقص قيمة الشهرة).

٤. أثر المعالجة المحاسبية على دلالة القوائم المالية.

وقد كان التقسيم إلى العناصر الأربعة السابقة مرتبطا بالعلاقة التالية:



وفيما يلي عرض للعناصر الموضحة:

أولا: الطبيعة المحاسبية للشهرة:

في عام ١٩٠١ أوضح *Mac Naughton* انه من السهل جدا وصف الشهرة، إلا انه من الصعب جدا تحديد مضمون محدد لها [١]، ولعل ذلك هوما دعا البعض الأخر إلى وصفها بأنها ذات طبيعة غامضة *Vague Nature*.

وعلى الرغم من الصعوبة القائمة في هذا المجال، إلا انه من الضروري التعارف ومن ثم الاتفاق على مضمون محاسبي واضح للشهرة في منشآت الأعمال كأساس أو كمنطق لبحث الأمور الأخرى المرتبطة بأساليب التقييم الممكنة التطبيق، وطرق الاهتلاك التي تتناسب مع تلك الطبيعة، وبالتالي الأثر على دلالة القوائم المالية.

وإذا حاولنا التعرف على هذه الطبيعة والاتجاهات الحديثة في هذا الشأن يمكن أن نجد ما يلي:

- من حيث الوصف العام لها، يكاد ينفق المحاسبون على أن الشهرة تعبر عن ما تتمتع به المنشأة من مقومات خاصة تجعلها تحقق فائض سنوي أكبر مما تحققه المنشآت المماثلة [٢]، ويعرف هذا الفائض بأنه ربح غير عادى وإن كان الأدق أنه ربح فوق العادي.

ومن حيث انتمائها إلى مجموعة معينة من الأصول، يكاد يتفق المحاسبون أيضا على إنها أصل ثابت غير ملموس، وهذه الأصول تتميز بالخصائص التالية:

- ليس لها كيان مادي ملموس بل تمثل ممتلكات في شكل حقوق قانونية أو أدبية والتي عادة ما تكون مرتبطة بالمنشأة لفترة طويلة [٣].

1- "A thing very easy to describe, very difficult to define" Accounting and Finance. A Firm Foundation , By Alan Pizzy, Holt Rinehart and Winston L td. 1980. p.269"

٢- هذا الوصيف قديم منذ عام ١٩٢٧ – يراجع في ذلك:

- J.M. Yanng. Goodwill and other Inratangiblies, Ronal Press, U.S.A. 1927, p.29.

3- M.W. Glanter & Undredown, Accounting Theory Practie, Pitman Publishing Ltd., 1977, p.169.

- ليست هذه الأصول مخصصة للبيع منفصلة، بل معدة للاستخدام بواسطة المنشأة ومعها.
- على الرغم من عدم وجود كيان مادي ملموس إلا أنها تمثل حقيقة لا يمكن تجاهلها وقابلة للتقييم.
- عمر الاستفادة من الأصول غير الملموسة كثيرا ما يتحدد بموجب حق قانوني للشركة يحدد هذا العمر على عكس الحال في الأصول الثابتة.

- ومن حيث توقيت ظهورها في الدفاتر والقوائم المالية، يتفق معظم المحاسبين تطبيقا لمبدأ التحفظ على عدم إثبات شهرة المنشأة في الدفاتر إلا إذا كان هناك دليل واضح وملموس على وجودها، وهذا الدليل الملموس ينشأ عادة في حالة شراء منشأة أخرى أو حالة تغيير في الشركة نتيجة انفصال أو انضمام شريك أو حالة اندماج شركتين أو أكثر.

هذه عن الصور المتعارف عليها حاليا بين المحاسبين عن طبيعة الشهرة، وقد ظهرت اتجاهات حديثة في هذا المجال تعطى بعدا أخر لطبيعة الشهرة، ومن هذه الاتجاهات ما يلي:

أ. من حيث وصف الشهرة بأنها ما تتمتع به المنشأة من مزايا خاصة تجعلها قادرة على تحقيق أرباح فوق الأرباح العادية للمنشآت المماثلة، فإن هذا الوصف ليس دقيقا ولا شاملا لها، ذلك لأن هذا الوصف يقصرها على الجانب الإيجابي فقط، بينما يمكن أن يحدث العكس ونرى المنشأة تحقق أرباحا تحت معدل الأرباح العادية، عندئذ يمكن القول بأن المنشأة تتمتع بشهرة سالبة أو سلبية *Negative Good will* وقد أطلق البعض على هذه الحالة *Bad Will* [(١)].

بمعنى أن الشهرة يجب ألا تقتصر على الجانب الايجابي فحسب لأن المنشأة يمكن أن تتميز بشهرة سلبية، فكما يمكن وصف الإنسان بأنه يتمتع بصحة جيدة أو

1- Will Unwin and David Simon , No easy formula for goodwill , Accountancy, May 1981, p.118

بصحة عادية أو بصحة أقل من العادية فهكذا المنشآت، لها في حالات تحقيق أرباح فوق العادية شهرة موجبة وفي حالات تحقيق أرباح تحت العادية شهرة سالبة، ففي الحالتين لديها شهرة مختلفة الطبيعة.

ب. من حيث ائتمانها إلى مجموعة الأصول الثابتة غير الملموسة، نجد أنه على الرغم من توافر بعض سمات هذه الأصول بها، إلا أنها تبقى رغم ذلك ذات طبيعة متميزة ولها ذاتية خاصة، ويتضح ذلك مما يلي:

- تتكون الشهرة من خليط من عدة عناصر تتفاعل فيما بينها لتكون الشهرة على عكس الحال في بقية الأصول غير الملموسة الأخرى والتي تتكون من عنصر معروف وقابل للتحديد، ليس ذلك فحسب بل أن مجموعة العناصر المكونة لها تختلف من منشأة لأخرى.
- يمكن أن تختفي قيمة الشهرة فجأة، وذلك في الحالات التي تعتمد فيها على عنصر أو عدة عناصر قابلة للتغيير المفاجئ لذلك توصف بأنها ذات طبيعة قابلة للاختفاء *Fugitive* .
- يتأثر تقييمها بالتقدير الشخصي بدرجة أكبر من الأصول الأخرى.
- قيمة الشهرة لا علاقة لها مباشرة بتلك التكلفة التي تحملتها المنشأة في سبيل تكوينها [١]

وقد أوضح بعض المحاسبين الأمريكيين في هذا الصدد- من خلال المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين – *AICPA* أن الشهرة لا تمثل أصلا، ولا يمكن اعتبارها كذلك، بل هي تعبر عن السعر المدفوع في مقابل الحصول على أرباح إضافية مستقبلية من المنشأة المشتراة [٢] .

1- George R. Catlett and Norman O. Oslon, Accointing for Goodwill, N. Y, : American Institute of Certifide public Accountants, 168, p.20

2- Accounting Standards Committee, A Discussin paper, accounting for goodwill, op.cit., p.108

ج. ومن حيث عدم تقرير وإثبات الشهرة إلا إذا كان هناك دليل ملموس على وجودها، نجد أن الاتجاهات الحديثة في هذا الشأن تهتم بالكشف عن الشهرة المكتسبة وتقييمها وإظهارها في الدفاتر والقوائم المالية من منطلق الإفصاح في المحاسبة عن حقائق الأمور.

بمعنى أن معظم الدراسات تهتم بالشهرة المشتراة فقط، بينما يتعين البحث عن الشهرة المكتسبة *Inherent Goodwill*، أو كما يطلق عليها

البعض الشهرة الداخلية المتولدة [1] *Internally Generated Goodwill* وقد اعترفت بها ورقة المناقشة الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة، وإن أرجأت البحث عن الطريقة التي بها يمكن تحديد قيمة هذه الشهرة والتعبير عنها.

ويرى الباحث أن في إهمال الشهرة المكتسبة كلية كحقيقة قائمة نقص في القياس وعدم إيضاح في التوصيل المحاسبي يجب تداركه، وفي صعوبة تحديد قيمتها بدقة، التضحية بالموضوعية في القياس والتوصيل المحاسبي.

لذلك يقترح الباحث في هذا الصدد حلا وسطا مؤداه الاعتراف بالشهرة المكتسبة ومحاولة تحديدها بدقة بدون التضحية بدلالة القوائم المالية والموضوعية في القياس، عن طريق إظهارها في الدفاتر والقوائم المالية كحساب نظامي، بعد تحديد قيمتها بطريقة مقبولة.

والخلاصة في هذا العنصر أن الشهرة كان وما وال ينظر إليها على أنها:

أصل ثابت غير ملموس يظهر فقط في الدفاتر والقوائم المالية عند شرائه أو إجراء تعديل جوهري في الشركة، وتعبر عن قدرة المنشأة على تحقيق أرباح إضافية، وغير قابلة للإهتلاك في رأى الكثيرين.

بينما يمكن أن ننظر إليها بمنظار أوسع وأدق لكي تتوافر التفرقة بين الصور التالية في المعنى وفي المعالجة المحاسبية.

1- George and Norman O. Oslon, Accounting Research Study No.10: Accounting for Goodwill, American Institute of Certifide public Accountancy, 1978.

- الشهرة المشتراة والشهرة المكتسبة (المتولدة).
- الشهرة الايجابية والشهرة السلبية.
- كيفية إهتلاك الشهرة.
- كيفية الإفصاح عنها من خلال القوائم المالية.

وفي هذه النظرة الشمولية تطوير لكمية الشهرة يستتبع تطوير أساليب تحديد قيمتها وهوما نعرض له في العنصر التالي.

ثانياً: أساليب تحديد قيمة الشهرة

تتلخص الأساليب المتعارف عليها بين المحاسبين لتحديد قيمة الشهرة فيما يلي:

- شراء عدد معين من أرباح سنوات سابقة.
- رسملة أرباح سنوية مستقبلية.
- القيمة الحالية للأرباح غير العادية.
- فائض صافى الأصول.

ولما كانت كل طريقة من الطرق السابقة عليها مآخذها، ولا تؤدى إلى تحديد قيمة حقيقية للشهرة، فقد حرصت ورقة المناقشة التي أعدتها لجنة معايير المحاسبة على اقتراح معادلة جديدة ترتبط بقيمة الشهرة تقوم على الافتراضات التالية [١].

- التعرف على أثر الشهرة على معدل الأرباح السنوية ومن ثم التعرف على الأرباح فوق العادية المتوقعة والمتحققة.

- إيجاد العلاقة بين السعر السوقي للأسهم وبين عائد الأسهم.

1- Accounting Standerd Committee, op.cit., p.118. Appendix4:Mathematical formulation of the relationship between P/E Ratio and the number of years distributable earnings which materially influence the acquisition cost of a business.

- تحديد المدة الممكن إهتلاك الشهرة خلالها.

كما أوضح *Topple* أهمية تحديد قيمة الشهرة في الشركات القابضة والتابعة في حالات تداخل الملكية، حيث أوضح أن الطريقة المباشرة لتحديد قيمة الشهرة تعتبر طريقة خاطئة في الحالات التي تكون فيها الشركة القابضة تتبعها شركتان إحداهما تابعة للأخرى [١] ، مثال ذلك إذا كانت الشركة (س) قابضة لنسبة ٨٠% في الشركة (ص)، ولنسبة ٤٠% في الشركة (ع)، والشركة (ص) قابضة ل ٣٠% في الشركة (ع). فإن تقدير قيمة الشهرة بالطريقة المباشرة التي تمتلكها الشركة (س) في الشركة (ع) وهي ٤٠% لا تعتبر صحيحة، حيث أن القيمة الواجبة هي فقط ٢٤%، (٨٠ x ٣٠%).

ويرى الباحث تعليقا على ما تقدم ما يلي:

١- بالنسبة للشركات المساهمة التي تصدر أسهمها بعلاوة إصدار، يمكن لنا نعتمد على كيفية تحدد الشركة لقيمة هذه العلاوة في تحديد قيمة الشهرة المكتسبة، فالرأي عندي أن قيمة علاوة الإصدار في هذه الحالة يجب أن تتساوى مع قيمة الشهرة المكتسبة حتى تاريخ إصدار الأسهم الجديدة وفي حساب هذه القيمة أهمية خاصة في هذا المجال.

٢- إن التحديد الدقيق لقيمة الشهرة يتطلب الوقوف على وإتباع الإجراءات التالية:

- الاتجاه العام للإيرادات العادية للمنشاة.
- الاتجاه العام في مجال النشاط وأهميته.
- الظروف الاقتصادية المحيطة بنشاط المنشأة.
- التنبؤ الدقيق والمبنى على دراسة متأنية للماضي والمستقبل [(٢)].

---

1 -Barry Topple, Goodwill on concolidation, Accountancy, February 1981, p.120

2 -Levis D. Mc Cullers & Richard G. Schroeder, Accounting Theory, Joun Willey & Sons, Inc., 1978, p.273.

يمكن أن تحدد قيمة الشهرة المكتسبة بأحد أسلوبين:

الأول: عن طريق دراسة خط الأرباح المحققة والمتوقعة. وبعدها يجب البحث عن مدى وجود شهرة مشتراة من عدمه.

أ- ففي حالة عدم وجود شهرة مشتراه يكون الأمر أكثر سهوله، حيث يتعين اعتبار كل الأرباح فوق العادية مردها إلى الشهرة المكتسبة شريطة أن تكون الأرباح السنوية قد أضيف إليها أو حذف منها العناصر غير المتكررة وغير العادية.

ب- أما في حالة وجود شهرة مشتراة في الميزانية فيتعين هنا فصل الربح فوق العادية إلى شقين الأول ما يرجع إلى وجود الشهرة الأصلية والثاني ما يرجع مصدره إلى وجود الشهرة المكتسبة وذلك بتتبع مصادر كل منهما والعوامل المؤثرة على تكوين كل نوع، ثم اتخاذ الشق الثاني أساسا للتقييم عن طريق رسملته بمعدل عائد مناسب.

الثاني: عن طريق تقييم المنشأة كوحدة متكاملة.

إذا رمزنا للشهرة المكتسبة بالرمز	ش ك
والقيمة الجارية بالحرف	ج
والأصول	ص
والالتزمات	خ
وحق الملكية	ح
والشهرة المشتراة	ش م
والقيمة الدفترية بالحرف	د

يمكن القول في رأى الباحث بأن:

ش ك = [(ص ج – خ ج) – ح د)] + [ش م د] .

مع ملاحظة أن ش ك قد تكون موجبة أو سالبة.

ولعل استمرار البحث عن أفضل الطرق الممكنة لتقييم شهرة المنشأة قد يؤدى بنا إلى التعارف على طريقة الأغراض المختلفة من هذا التقييم بشكل أقرب ما يكون إلى الدقة.

ثالثاً: إهتلاك الشهرة

هذا العنصر من أكثر عناصر البحث محلا للخلاف في الرأي بين المحاسبين، حيث نبوب الآراء المطروحة في هذا الصدد إلى ثلاثة اتجاهات أساسية كما يلي:

- اتجاه يرى عدم قابليته الشهرة للإهتلاك.
- اتجاه يرى قابليتها للإهتلاك بالنظر إلى معدل الأرباح فوق العادية.
- اتجاه يرى ضرورة الاهتلاك للشهرة.

وفي محاولة للتنظير لفلسفة الاهتلاك للشهرة أوضحت *K. Moore* الاتجاهات التالية [١].

الأول: اعتبار الشهرة أصلا من الأصول يجب أن يتم اهتلاكه على طول الفترة الإنتاجية المقدرة له. وتستند هذه المعالجة إلى مبدأ المقابلة بين الإيرادات والنفقات *"Matching Principle"* حيث تمثل الشهرة تكلفة دفعت في سبيل الحصول على إيرادات مستقبلية، ومن هنا يستلزم الأمر مقابلة هذه النفقة بالإيرادات المحققة خلال الفترة المقدرة للحصول على الإيرادات المتوقعة.

وقد أخذت بهذا الاتجاه ورقة المناقشة الصادرة عن مجمع المحاسبين بانجلترا وويلز.

1- Kate Moore, The goodwill saga- let’s not drag it out any longer, Accountancy, August 1980, p. 107.

الثاني: اعتبار الشهرة أصلا غير قابل للإهتلاك ما لم يقم دليل واضح على وجود نقص قد اعترى الأصل. ويستند هذا الاتجاه إلى مبدأ الاستمرار *Going* Concern، حيث تمثل الشهرة مبلغا مدفوعا مقابل أصل غير قابل للإهتلاك طالما أن حجم العمليات ونموها وبالتالي الأرباح المحققة على حالها أو في ازدياد، إلا إذا اعترى حجم النشاط والإيرادات نقص ملحوظ فعندئذ فقط يمكن إجراء إهتلاك للشهرة.

الثالث: اعتبار الشهرة حادثة تاريخية أو حادثا عارضا *Accident of History*

يجب على المنشأة الحرص على التخلص منه في أقرب وقت، عن طريق خصم القيمة المدفوعة في الشهر من الاحتياطيات. ويستند هذا الاتجاه إلى مبدأ الثبات *Consistency* أو القابلية للمقارنة *Comparability* بين الوحدات المختلفة، وحتى لا تختلط الشهرة المشتراة مع تلك الشهرة المتولدة داخليا، ويصبح أمر المقارنة مع المنشآت المماثلة غير واقعي.

الرابع: اعتبار الشهرة أصلا ذا طابع خاص يلزم اهتلاكه من حقوق المساهمين . ويستند هذا الاتجاه إلى مبدأ المحافظة على رأس المال سليما، بحيث يرى أصحاب هذا الاتجاه أنه يحقق غرضين أساسيين هما: إظهار صافى الأصول بقيمة واقعية تفيد بصفة خاصة في أغراض التحليل المالي والمستثمرين، ثم توفير أساسي مقبول للمقارنة بين المنشآت المتماثلة في الحجم والمتشابهة في النشاط.

وتعليقا على ما تقدم يرى الباحث:

١- الاتفاق على، بعد الاقتناع، بوجود شهرة متولدة أو مكتسبة يستلزم إهتلاك للشهرة المشتراة.

٢- على الرغم من عدم وجود معارضة من البعض للنتيجة السابقة لكن ينشأ تساؤل مؤداه كيف يتم إهتلاك الشهرة المشتراة؟ وفي مجال الإجابة على ذلك نجد اختلافات بين المحاسبين المؤيدين لهذا الاتجاه ويظهر ذلك فيما يلي:

أ – يرى البعض أن معايير المحاسبة الحالية ترى أن يتم إهتلاك قيمة الشهرة كنفقة على فترة لا تزيد عن ٤٠ سنه [1].

ب- بينما يرى البعض ضرورة التخلص من الشهرة واهتلاكها في الحال دفعة واحدة.

جـ- هناك من يقوم باهتلاك الشهرة لكن من دون ربط هذا الاهتلاك بأساس منطقي [2] حيث يتم تحديد مدة أو عمر الاستفادة من الشهرة بطريقة لا ترتبط بفاعلية الشهرة.

د- وهناك من يرى ضرورة إهتلاك الشهرة على مدة أقصاها خمس سنوات وذلك بتكوين مخصص يكفى لإقفالها في نهاية المدة [3].

هـ - وفي احدث محاولة علمية للتوصل إلى عدد السنوات المناسب لاهتلاك الشهرة أوضح تقرير لجنة معايير المحاسبة بإنجلترا أنه بالإمكان التوصل إلى عدد السنوات اللازمة لاهتلاك الشهرة عن طريق المعادلة التالية:

$$ن = \frac{لو\ ١٠٠ - لو\ ع}{لو \left(١ + \frac{١}{س+ع}\right)}$$

حيث:

ن = عدد السنوات اللازمة لاهتلاك الشهرة.

ع = معدل تأثير الشهرة على الأرباح (المعدل مئوي للتأثير النسبي).

1- Robert G. May, Gerhard G. Mueller & Thomas H.Williams, A New Introduction to Financial Accounting , Prentice – Hall, Inc., 1980, p.366.

٢- بنك الخليج الأول – عجمان – دولة الإمارات العربية – التقرير السنوي الثاني، ١٩٨٠ حيث قام بنك الخليج بنشر بعض أصول وخصوم بنك عجمان العربي، ولقد أدرجت تلك الأصول في الميزانية حسب تكلفتها على بنك الخليجية والتي تساوى صافى القيمة المتوقعة تحقيقها منها، ولقد ظهرت زيادة الخصوم عن تلك الأصول تحت بند الشهرة بمبلغ ٤٥ ملون درهم تم اهتلاكها على مدى ٢٥ سنة هي مدة القرض الممنوح من المصرف اللامركزي في دولة الإمارات العربية لبنك الخليج.

3 - Alan Pizzey, op. cit., p, 279

س = القيمة السوقية للسهم على عائد السهم.

وقد سبق أن أوضحنا الافتراضات التي تقوم عليها هذه المعادلة.

من ذلك وعلى افتراض أن معدل تأثير الشهرة على الأرباح ١٠٪، وأن القيمة السوقية للسهم ١٠٠ ج وعائد السهم ١٠ ج، يمكن عن طريق ذلك معرفة عدد السنوات اللازمة للإهتلاك على النحو التالي:

$$ن = \frac{\text{لو } ١٠٠ \text{ - لو} ١٠ \%}{\text{لو } \left(١ + \frac{١}{١٠+١٠٠} \right)}$$

$$ن = \frac{\text{لو } ١٠٠ \text{ - لو} ١٠ \%}{\text{لو } ١،١}$$

ن = ١١,١٧ سنه أي ١١ عاما.

وفي تعليق على هذه المعادلة يرى البعض أنها معادلة منطقية وذات فاعلية في هذا المجال [١] .

بينما يعلق البعض الأخر عليها في تحفظ مؤاده أنه عند تحليل تفاضل التغير في المضاعف الناتج من قسمة عدد السنوات على معدل التأثير النسبي (ع)، أن المضاعف ذو حساسية كبيرة بالنسبة للتغيير في قيم معدل التأثير النسبي. بينما تفاضل المضاعف بالنسبة للمعدل سعر السهم (ع) ذو حساسية فقط إذا كان هذا المعدل أقل من ٥ بينما إذا كان أكبر من ٥ فإن الحساسية تتجه إلى الانخفاض ومن ثم إلى الانعدام [٢] .

---

1 - Kate Moore, op. cit., p. 107

2- Will Unwin and David Simon, No , easy formula for goodwill, Accountancy, May, 1981, p.120

وعلى ذلك ففي رأى أصحاب هذا التعليق أن هذه المعادلة صالحة للتطبيق في حالات خاصة ويصعب تعميمها على كل الحالات، ولعل هذا ما دعاهمها إلى القول في عنوان المقالة *No easy formula for goodeill*.

وإذا كان للباحث تعليق على المعادلة السابقة فهو أن: في افتراض ثبات معدل التأثير النسبي للشهرة على الأرباح قد يعتبر افتراض غير واقعي، ذلك لأنه من المفضل أن يتم تحديد اتجاه هذا التأثير من خلال مدى معين، وبعد تنبؤ دقيق بالأرباح المتوقعة، حتى يمكن الاستفادة من هذه المعادلة في التوصل إلى العدد المقبول من السنوات لاهتلاك الشهرة خلاله، بمعنى أن المعادلة المطروحة تعتبر صحيحة في ظل الافتراضات القائمة عليها، ومن بينها ثبات معدل التأثير النسبي للشهرة على الأرباح، وإن الأمر يقتضى النظر إلى هذا المعدل على أنه متحرك وليس ثابتا، مما يستلزم إعداد نموذج خاص في هذا المجال.

هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن الباحث يرى في هذا المجال أن إهتلاك الشهرة المشتراة يجب أن يتم خلال فترة تختلف من حالة لأخرى تبعا للعوامل المكونة لها، بمعنى أنه إذا كانت الشهرة مكونة من عناصر لن تستمر إلا لأجل قصير فيتعين هنا إهلاكها وفقا للمدة المقدرة لذلك، وعلى العكس يمكن إطالة هذه المدة طالما أن العناصر المكونة لها تستمر لأجل طويل، حتى نستطيع تحديد قيمة الشهرة المكتسبة، والاستفادة من المعادلة السابقة في هذا المجال.

رابعاً: أثر المعالجة المحاسبية على دلالة القوائم المالية

إذا كانت العناصر الثلاثة السابقة المتعلقة بوظيفة القياس المحاسبي، فيبقى بعد ذلك تبيان كيفية الإفصاح في القوائم المالية عن الشهرة، وذلك لأن عدم الدقة والواقعية في تحديد والإفصاح عن قيم الأصول غير الملموسة في الميزانية بصفة عامة، والشهرة بصفة خاصة، وذلك في الحالات التي تكون فيها هذه القيمة كبيرة دليلا على ضعف الوظيفة المحاسبية بها [1] .

1- M.W. Glauter &B. Underdown, Accounting Theory & Practice, op.cit., p.172

وعن المعالجة المحاسبية للشهرة المشتراة وعلاقتها بالقوائم المالية نجد أن الممارسة في ذلك تذهب مذاهب مختلفة بينها:

١- من الشركات من يظهرها كأحد عناصر الميزانية بقيمة معينة لا تتغير من سنة لأخرى.

٢- بينما تذهب شركات أخرى إلى اهتلاكها وإقفالها في حسابات الاحتياطيات.

٣- في الوقت الذي تذهب فيه شركات أخرى إلى اهتلاكها وإقفالها في حساب الأرباح والخسائر.

٤- وقد رأت بعض الشركات أن تتجاهل قيمة الشهرة كليا ولا تظهرها في الدفاتر والقوائم المالية؟

وتتضح الاتجاهات السابقة من الدراسة التي أعدها مجمع المحاسبين بإنجلترا وويلز على ٣٠٠ شركة من الشركات الكبرى[١] ، حول هذا الموضوع وقد أتضح من هذه الدراسة أن:

٩٥ شركة تتبع الاتجاه الأول.

٤٢ شركة تتبع الاتجاه الثاني.

٩٣ شركة تقوم باهتلاكها بمجرد ظهورها.

٧٠ شركة تتجاهل إثبات وإظهار الشهرة كليا.

٥- وفق ذلك يرى البعض أن يتم إظهار الشهرة في جانب الخصوم من الميزانية مطروحة من حقوق المساهمين، على اعتبار أنها لا تمثل أصلا من الأصول، ويجب ألا تظهر ضمن الأصول.

1- Alan Pizzey. Accounting and Finance, A Firm Foundation, Holt. Rinehart and Winston Ltd, 1980, p.279

٦- يرى البعض الأخر أن الشهرة يجب ألا تظهر في الميزانية كعنصر ثابت القيمة[1]، وإن كان الواجب يقتضى ظهورها ضمن مجموعة الصول الثابتة.

٧- يجب أن تظل الشهرة ظاهرة بالقيمة التاريخية ولا يجب أن يعاد تقييمها من فترة لأخرى، وإن جاز ذلك بالنسبة لبقية الأصول.

وتعلق *K.Moore* على الطريقة المقترحة في ورقة المناقشة الصادرة عن مجمع المحاسبين عن الإفصاح عن الشهرة وظهور قيمة اهتلاكها في حساب الأرباح والخسائر، بأنه ليس في ذلك تأثير على عائد السهم للمساهمين في الشركة، غير أن هذه المعالجة قد ألقت الضوء فقط على الموضوع ولم تصل بعد إلى القول الفصل في هذا الشأن[2] .

وهكذا تتعدد الاتجاهات المطروحة للإفصاح عن الشهرة من خلال القوائم المالية، وفقا للتكييف المحاسبي لها. وإذا تم التعارف على الطبيعة المحاسبية للشهرة الموضحة في البند أولا، فإن الاتجاه الثالث الذي يرى إظهار الشهرة بالميزانية وإجراء إهتلاك لها واعتباره عبئاً على حساب الأرباح والخسائر يعتبر في رأى الباحث- أفضل هذه الاتجاهات، وإن كان الباحث يفضل أن يتم إدراج إهتلاك الشهرة كعبء في حسابات النتيجة في مرحلة متقدمة لتبيان إيرادات النشاط الرئيسي على حقيقتها.

أما الصور الأخرى من الشهرة فيمكن الإفصاح عنها كما يلي:

- **الشهرة المكتسبة:**

وهي عبارة عن زيادة القيمة الكلية للمنشأة عن صافي القيم الدفترية أو المحاسبية للأصول. وبعد أن يتم تحديد قيمة اقرب ما تكون إلى الدقة لها، يمكن إجراء قيد نظامي يظهر أثره على الميزانية، ويمكن التعبير عنه بفتح حساب

1- Accounting standards Committee. op.cit., p.110
2- Date Moore, op.cit., p.107

للشهرة المكتسبة يجعل دائناً وفي حالة الشهرة السلبية يمكن إثباتها أيضا بصورة عكسية لما سبق.

وفي الوقت الذي تعتبر فيه الشهرة المكتسبة حقيقة واقعة مثلها في ذلك مثل الشهرة المشتراة، إلا أن عدم الإفصاح عنها في الميزانية مرده الافتقار إلى عنصر الموضوعية في هذا المجال، وهوالدليل الملموس على وجودها.

وفي هذا الصدد لا يمكن التسليم بالرأي القائل إن عدم تخفيض رصيد الشهرة المشتراة قد يعوض عدم التجانس في المحاسبة والناتج عن عدم إثبات الشهرة المتولدة ذاتيا بواسطة المنشأة.

- **الشهرة السلبية:**

وهى تمثل نقص صافي قيمة الأصول المملوكة عن القيمة الحقيقية للمنشأة ككل.

ويمكن التعبير عنها بإحدى الصور التالية:

- تطرح من قيمة الأصول للتعبير عن القيمة الصحيحة العادلة لهذه الأصول.
- أو تظهر في جانب الالتزامات.
- أو تظهر مطروحة من الشهرة الايجابية في حالة وجودها.
- وكل البدائل المطروحة لا تتغير من ضرورة توزيعها على عدد من السنوات المتوقع تحقيق خسائر خلالها أو أرباح أقل من الأرباح العادية في حسابات النتيجة.

- **الشهرة في الشركات القابضة:**

تتميز الميزانية الموحدة التي تعدها الشركات القابضة بظهور شهرة محل، وذلك عند شرائها لكل أو بعض أسهم الشركات التابعة والداخلة في المجموعة، وينطبق بالنسبة للشركات القابضة ما تم تبيانه في البنود السابقة، مع ملاحظة أن

تحديد قيمة الشهرة سواء أكانت سالبة أو موجبة، عند شراء إحدى شركات المجموعة، وأخرى سالبة نتيجة لشراء شركة أخرى، أن تتم المقاصة بينهما ويظهر الفرق فقط في الميزانية الموحدة.

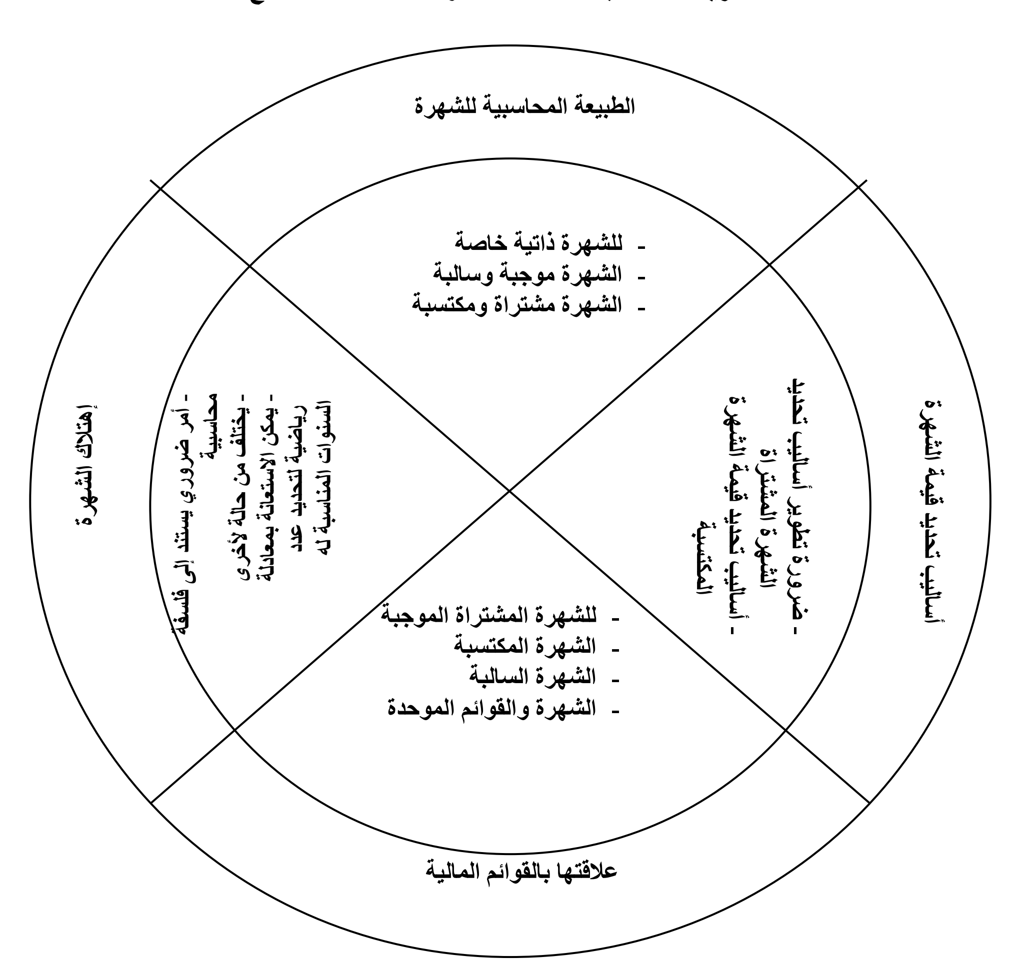
أما رقم الشهرة الظاهر في الميزانيات المستقلة لشركات المجموعة فتبقى كما هي وتطبق عليها القواعد السابقة.

وفي هذا المجال يوضح *Toopple* أن مدخل الاستقلالية أو الوحدة المنفصلة في إعداد القوائم المالية الموحدة ليس صالحا لتحديد القيمة الحقيقية للشهرة، في حالات المجموعات المتداخلة، ذلك لما يتميز به من قصور في معالجة حالات التداخل في الملكية، عندما تكون إحدى الشركات التابعة قابضة لشركة تابعة أخرى[١].

والخلاصة في هذا العنصر أن الإفصاح المحاسبي من خلال القوائم المالية عن الشهرة يجب أن يتطور ليأخذ شكلا يتناسب مع طبيعة هذا الأصل والاتجاهات الحديثة في تقييمه واهتلاكه، بحيث يتم التمييز بين الشهرة المشتراة والشهرة المتولدة.

وفي ختام هذا البحث يعرض الباحث الإطار العام للمنظور المحاسبي للشهرة في الشكل التالي:

1 -Barryt Toopple, op.cit., p.120



المنظور المحاسبي للشهرة

نتائج الدراسة

تناولت هذه الدراسة موضوع الشهرة في منشآت الأعمال، في محاولة للوقوف على الاتجاهات الحديثة في المعالجة المحاسبية لها، وتحليلها في طريق التعارف على منظور محاسبي متكامل لهذا الجانب من نشاط المحاسبة والرقابة على الحسابات.

وقد تناول الباحث الموضوع من خلال أربعة عناصر، فيما يلي أهم ما تم التوصل إليه من نتائج بصددها:

أولاً: عن الطبيعة المحاسبية للشهرة:

خلص البحث إلى ما يلي:

١- الشهرة ليست دائما ذات صفة ايجابية أو موجبة، فهناك شهرة سالبة *Badwill or Negative Goodwill*، ذات تأثير عكسي على الأرباح الفعلية والمتوقعة، بمعنى أنه بالإمكان القول أن للشهرة وجهين أحدهما موجب، والأخر سالب، والأمر يقتضى من المحاسبين الاهتمام بكليهما بدلا من التركيز على أحدهما وهو موجب.

٢- على الرغم من توافر بعض سمات الأصول الثابتة غير الملموسة في الشهرة، إلا إنها رغم ذلك تبقى ذات طابع خاص عن هذه المجموعة أو أن لها ذاتية خاصة، ويجب عند معالجتها إدراك هذه النتيجة وذلك لما تتميز به من خصائص عن بقية الأصول.

٣- الشهرة ليست دائما مشتراة، بل هناك شهرة مكتسبة *Inthernet Goodwill* أو متولدة ذاتيا *Inthernally Generated*، والأمر يستلزم من المحاسبين الاعتراف بهذه الصورة للشهرة ومحاولة تحديد قيمة دقيقة لها أو أقرب ما تكون للدقة، والإفصاح عنها من خلال القوائم المالية. وقد عرض الباحث لوجهة نظره في هذا الشأن.

ثانياً: عن أساليب تحديد قيمة الشهرة:

على الرغم من أن الأساليب المتاحة والمتعارف عليها تهتم بتحديد قيمة عادلة للشهرة المشتراة، إلا إنها تبقى رغم ذلك متسمة ببعض النقائص في الفلسفة وفي التطبيق، وفوق ذلك لم تبذل أي محاولات جادة لكيفية التوصل إلى قيمة مقبولة من خلال أحد أسلوبين: احدهما يعتمد على تتبع خط الأرباح، والثاني يعتمد على تقييم المنشأة كوحدة متكاملة.

ثالثا: عن إهتلاك الشهرة:

بعد أن عرض الباحث لطبيعة موقف المحاسبين من إهتلاك الشهرة، انتهى إلى إهلاك الشهرة المشتراة أمر ضروري، ثم استعرض الاتجاهات المطروحة لكيفية إهتلاك الشهرة، مختتما ذلك العنصر بعرض أحدث محاولة علمية لتحديد عدد السنوات التي يمكن إهتلاك الشهرة المشتراة خلالها، ثم تابع البحث التعليقات على هذه المحاولة. وأوضح الباحث أن افتراض ثبات معدل التأثير النسبي للشهرة على الأرباح طوال مدة الاهتلاك قد يكون غير واقعي في معادلة هذه المحاولة، ذلك لأن هذا المعدل يمكن أن يتسم بالحركية وليس بالثبات، والأمر يستلزم تنبؤ دقيق ثم التعرف على الاتجاه العام لمعدل التأثير من خلال مدى معين، حتى يمكن الاستفادة من المعادلة المطروحة.

رابعاً: عن الشهرة ودلالة القوائم المالية:

تختلف المعالجة المحاسبية للشهرة المشتراه الموجبة ومن ثم كيفية إظهارها في القوائم المالية، وقد تناول الباحث عرض لأهم الاتجاهات الحديثة في هذا الصدد موضحا الاتجاه المفضل منها، ثم أوضح البحث كيفية الإفصاح عن كل من الشهرة المكتسبة والشهرة السلبية من خلال القوائم المالية.

وعن الشهرة المكتسبة يرى الباحث أن يتم التعبير عنها بعد تحديد قيمتها من خلال حساب نظامي، يظهر بقائمة المركز المالي بعد المجموع، أما عن الشهرة السلبية فقد عرض الباحث ثلاثة بدائل لكيفية إظهارها في قائمة المركز المالي، كما أن كل هذه البدائل لا تغير من أمر توزيعها على عدد من السنوات المتوقع

تحقيق أرباح أقل من المعدل الطبيعي خلالها أو تحقيق خسائر، وذلك من خلال حسابات النتيجة

قضية للمناقشة (١٢)

يرى الكاتب بخصوص موضوع الدراسة أنه لا يوجد حاليا حل نظري أمثل أو ناجح للمشكلة، ولكن المتاح هو مجموعة من التوصيات للحل. ستبقى بعيدة إذا لم تتناولها المنظمات المعنية، بالدراسة للوصول إلى نتائج ملموسة تفيد كل المستخدمين للتقارير المحاسبية، وإلا فقدت هذه الاجتهادات قيمتها وظلت مبعثرة بين دراسات ومعايير المحاسبة. فالحاجة ماسة إلى إصدار معيار خاص بالشهرة بعيداً عن الأصول المعنوية الأخرى. هل سنرى ذلك؟ نتمنى.

(٣)

المدخل السلوكي في المحاسبة

The Behavioral Approach in Accounting

يمكن تناول هذا الموضوع من خلال العنصرين التاليين:

- أهمية العنصر الإنساني في مجال الدراسات المحاسبية.
- الدراسات السلوكية في المحاسبة.

أ- أهمية العنصر الإنساني في مجال الدراسات المحاسبي:

تحت عنوان الأفراد هم المنظمة أظهر العدد (m) من سلسلة مكتب العمل الدولي بجنيف أنه بدون الأفراد لا يمكن أن يكتب للمنشأة الحياة، ولقد كانت الغالبية العظمى من المشروعات تدار بواسطة الرجال والنساء بدون الاستعانة بالآلات. واستمرت هذه الحال فترة طويلة وما زالت حتى الآن في معظم الدول النامية. إن شخصيات وقدرات هؤلاء الأفراد هي التي تحدد الوضع الاجتماعي للمنشأة وكذلك نجاحها أو فشلها الاقتصادي [١] .

وقد أوضح البعض أن كل فرد في أي تنظيم له علاقة بالمجتمع الأكبر، فهو يأتي إلى التنظيم من خارجه ومعه توقعات وقيم مختلفة تتدخل إلى حد كبير في الطريقة التي يعمل بها، وتحدد كذلك دوره وتفاعله مع الآخرين [٢] .

وكان أبرز نقاط الهجوم على النظرية التقليدية في التنظيم هو فيما تتضمنه من الفصل بين الوظيفة والإنسان، فالعمل في نظرها له كل الأهمية ولما كان هناك باستمرار فائض من العمال فعلى العامل أن يهيئ نفسه تبعا للوظيفة، وإذا لم يفعل فهناك غيره يحل محله. بمعنى أن النقد للنظرية

التقليدية في التنظيم كان موجها إلى اعتبارها أن العامل مجرد سلعة، ومن ثم أصبح محور النظرية الحديثة للتنظيم هو الفرد، فالفرد هو الذي يصنع الوظيفة، والعامل من وجهة نظرها إنسان له الحق في العمل والحياة في كرامة [٣].

1- The Enterprise and Factors Affecting Its Operations, Vol. m, International Labour Office, Geneva, 1965, p. 73 .

2- Desmond Graves, Management Research, Publishing Co., Amsterdam, 1973, p.26

٣- الأستاذ عبد الغفور يونس نظريات التنظيم و الإدارة دار الجامعات ١٩٧٠، ص ١٣.

وهذا التحول في الاهتمام بالعنصر الإنساني في التنظيم كانت وراءه الأسباب التالية [١] :

١- أن منظمات الأعمال تضم تجمعات هائلة من الناس يعملون كمديرين وعمال كما يرتبط بها نوعيات من الأفراد والجماعات كمستهلكين وموردين وعملاء، ومن ثم فإن منظمات الأعمال تقوم من أجل وخدمة الإنسان، وهي تحقق أهدافها بجهد الإنسان وهي محكومة بنظم وقواعد يحددها الإنسان.

٢- المادة والآلة ورأس المال وغيرها من عناصر الإنتاج لا قيمة لها إلا بالإنسان، فالعمل الإنساني هو كمصدر كل القيم، إذن لابد من معرفة لماذا وكيف يعمل الإنسان؟ وكيف نجعله يعمل أكثر حتى يمكن الحصول على المزيد من القيم.

٣- الإنسان له إرادة مستقلة، والإنسان ينمو ويتغير، الإنسان يدرك ويفهم ويتعلم، ومن ثم يجب دراسة أسباب ودوافع السلوك الإنساني حتى يمكن التكهن بهذا السلوك واتخاذ الإجراءات الضرورية للتأثير عليه (التغيير أو التدعيم).

يرى البعض أن من الأسباب الرئيسية في تحول الفكر الإداري – الخاص بالتنظيم – من نظرته التقليدية إلى النظرة الاجتماعية المعاصرة هو أن الباحثين الأوائل في التنظيم كان أغلبهم من المهندسين أو ذوى ثقافات هندسية، ثم لما بدأ علماء الاجتماع يبحثون في هذا الحقل حملوا معهم اتجاها فلسفيا يتعلق بكرامة الإنسان، ومن ثم حدث تغيراً في الإتجاهات البحث حيث قدمت دراسات تحدت الأسلوب المادي أو الهندسي للدوافع وقامت بهجوم فعال عن الأساليب التنظيمية القائمة على أساس المدرج الوظيفي [٢] .

١- الدكتور على سلمى، السلوك الإنساني في الإدارة، دار المعارف،١٩٧٣، ص ١١.

2- John M. Piffner &Frank p. Sherwood, Administrative Organization, Prentice-Hall, Inc., 1960, p.23

إن العنصر الإنساني يمثل العنصر الواعي من عناصر الإنتاج الذي بدونه لن تستقيم الأمور وأحوال هذا الإنتاج مهما ارتقت وسمت عناصره المادية الأخرى[١] ، ومن هنا فإن تحسين وتنمية الأداء مرتبطة بالقدرة والصيغة التي يمكن أن نستخدم بها الإنسان " كل إنسان" استخداما صحيحا كما خلقه الله خلقا متوحدا غير متجزئ، وإن هذا المدخل يمثل جحر الزاوية في أي تحسين أو تنمية اقتصادية [٢].

وقد أكد الكسيس على أهمية الدراسة العلمية للسلوك الإنساني بقوله " إن علوم الجماد قد حقق تقدما عظيما بعيد المدى، بينما بقيت علوم البشر في حالة بدائية، والواجب أن يكون الإنسان مقياسا لكل شيء.

ولكن الواقع عكس ذلك فهو غريب عن العالم الذي ابتدعه. والعلاج الوحيد هو معرفة أكثر عمقاً بأنفسنا حتى نتعلم كيف نكيف أنفسنا بالنسبة للظروف المحيطة بنا" [٣].

وعن العنصر الإنساني في الدراسات المحاسبية نجد أن الموسوعة البريطانية قد عرفت المحاسبة بأنها " مفهوم يعبر عن نظريات معينة وقواعد سلوكية، وقواعد للقياس، وإجراءات تجميع، وتقرير معلومات هامة تتعلق بالأنشطة والأهداف الخاصة بالتنظيم [٤].

وفي عام ١٩٦٦ عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين المحاسبة بأنها عملية تحديد *Identifying* وقياس *Measuring* وتوصيل *Communication* المعلومات الاقتصادية اللازمة لإمكانية اتخاذ القرارات والأحكام الرشيدة من جانب مستخدمي هذه المعلومات [٥] .

١- الدكتور محمد ماهر عليش، إدارة الموارد البشرية، مكتبة عين شمس، ١٩٧١، ص ٨٢.
٢- الدكتوران محمد حسن ياسين و إبراهيم درويش، المدخل المعاصر إلى وظائف التنظيم، ١٩٧٥، ص٣٢٢.
٣- الكسيس كاريل – الإنسان ذلك المجهول – مترجم – مؤسسة المعارف ببيروت – ١٩٦٩ – ص ٤١.
4- Carl Thomas Devine, “Accounting for Management, International Textbook Co., 1969, p. 62, by George Gibbs
5- American Accounting, A statement of Basic Accounting Theory. Evanston, Ill., 1966, p

وعرفها البعض بأنها عملية تشمل أربع خطوات رئيسية تتمثل في [١] :

أ- الإدراك *Perception*

ب – التلخيص (التبويب) *Symbolizing*

جـ - التحليل *Analysis*

د- الاتصال *Communication*

ومن استعراض التعاريف السابقة يتضح أن التعريفات الحديثة للمحاسبة أصبحت تهتم بإبراز أهمية العنصر الإنساني فيها، بمعنى أن القيام بالمهام السلوكية التي تهتم أساسا بالعنصر الإنساني ومن هنا فإنه يعد تقصيرا كبيرا من جانب المحاسبين إذا ما اغفلوا المفاهيم والنظريات السلوكية بصفة عامة والمتعلقة بعمليتي الإدراك، والاتصال، بصفة خاصة، وهذه الأهمية للعنصر الإنساني في مجال الدراسة أو الممارسة المحاسبية تأتى من حقيقة أن الأفراد هم أساس نجاح أو فشل المنظمة المحاسبية والإدارية وغيرها، وبالتالي هم أساس نجاح أو فشل المنظمة في النهاية.

وتأييدا لذلك يرى(*Anthony*) أن كل ما يحققه المشروع هو نتيجة للعمل الإنساني، والأرقام يمكن أن تساعد الأفراد في المشروع في عدة نواحي ولكن هذه الأرقام ذاتها لا تعنى سوى أنها علامات وقطع من الورق وهي لا شيء بدون هؤلاء الذين ساهموا في تحقيقها [٢].

وفي مجال الرقابة على الحسابات أوضح البعض " أنه لا يمكن أن يكون النظام المحاسبي أفضل من الأفراد الذين ينفذونه" المحاسب الذي يعوزه التدريب والقدرة المتكاملتين سوف يكون غير قادر على إعداد وتطوير مجموعة السجلات المحاسبية، وبالتالي لن يتمكن من إنتاج القوائم المحاسبية الحقيقية [٣].

---

1 - Norton M. Bedford, op., cit., p. 8

2 - Robert N. Anthony, Management Accounting, Richard D.Irwin, Fourth Edition, 1970, p.11

3- How and F. Stettler , Systems Based Independent Audits, Prentice- Hall, 1967, p.47.

وقد أشار البعض الأخر "أن السلوك المهني في مجال الرقابة على الحسابات يعنى كل أنماط السلوك الإنساني وهو يعنى الحالة السلوكية التي بها يقوم المراقب بتعريف الأفراد واجباتهم، وكذلك علاقة عضو المهنة تجاه الآخرين من أعضائها وتجاه أفراد المجتمع [١].

وفي دراسة عن الاختلاس والتلاعب توصل أحد الباحثين إلى أن الاختلاس والتلاعب يرتكبان بمعرفة الأفراد كنتيجة لوجود بعض نقط الضعف فيهم، ولذلك فإن الاهتمام بالعاملين يلعب دورا هاما في الرقابة ضد الاختلاس والتلاعب ويكون ذلك عند اختيار الأفراد وتدريبهم والإشراف عليهم وتحفيزهم [٢].

وتعليقا على ما تقدم يرى الباحث أن دراسة السلوك الإنساني في مجال المحاسبة والرقابة أصبحت أمرا لا يمكن الاستغناء عنه للأسباب التالية:

أولاً: أن تفهم المحاسب والمراقب للسلوك الإنساني يضاعف فرص النجاح أمامه عند أدائه لمهمته، ذلك لأن المفاهيم السلوكية أصبحت مسألة ضرورية لتحقيق أهداف المنظمة.

ثانياً: المحاسب أو المراقب كل منهما لإنسان، والسلوك المحاسبي أو الرقابي جزء من السلوك الإنساني لكل منهما.

ثالثاً: أن استخدام المدخل السلوكي في المحاسبة والرقابة سوف يساعد ليس فقط على تحسين استراتيجية الرقابة ولكن على تطوير المفاهيم الرقابية ذاتها.

رابعاً : يساعد فهم السلوك الإنساني المحاسب والمراقب على تحسين درجة الإشباع للأفراد العاملين في المنظمة والمتعاملين معها.

1- B.N/ Tandom, Practical Auditing. S. Chand & Co., Ram Nagar, New Delhi, 1972, p.461

٢- الأستاذ محمد جلال بدوى – دراسة تحليلية للاختلاس و التلاعب ووسائل القضاء عليه – رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى كلية التجارة – جامعة القاهرة – ١٩٧٣ – ص ٢٦٤.

والخلاصة في هذا البحث أنه كلما كانت الأبحاث والنتائج السلوكية المحاسبية صحيحة أصبحت مهنة المحاسبة في طريقها إلى التغير السريع في المستقبل، وكلما أصبحت مجالات البحث المتاحة غير محدودة[١].

ب- الدراسات السلوكية في المحاسبة

يجتهد المحاسبون حاليا لزيادة مدى أو درجة الموضوعية في تقاريرهم وبالتالي درجة الثقة بها، وقد وجدوا أن السبيل لذلك يتمثل في مدخلين يجب إتباعهما معا:

الأول: المدخل السلوكي.

الثاني: مدخل بحوث العمليات.

ويرى الباحث أن المدخل السلوكي في المحاسبة تظهر أهميته من الحقيقتين التاليتين:

أ- أن المبادئ المحاسبية من صنع الإنسان، وهذه الحقيقة – وبالتي قد تغيب أحيانا عن الذهن – في حد ذاتها يجب أن تكون دافعا إلى دراسة سلوك هذا الإنسان عند وضعه لهذه المبادئ أو عند تنفيذه لها أو متابعته لما تحقق منها.

ب- أن المحاسبة كعلم له حدود يتصف بها ومن هذه الحدود ما يلي:

١. عدم وجود مجموعة كاملة من المبادئ العلمية.
٢. الافتقار إلى اتفاق تام على هذه المبادئ.
٣. الاختلاف في التطبيق للمبادئ المحاسبية.
٤. أرقام المحاسبة معظمها أرقام تقريبية.

والمدخل السلوكي في نظر المحاسبين يخفف من أثر هذه الحدود وذلك عن طريق الاستفادة من المفاهيم والدراسات السلوكية في معرفة الأسباب الحقيقية

1) Norton M., Bedford , op.cit., p.12

للاختلاف في التطبيق للمبادئ المحاسبية، ومن ثم التغلب على هذه الأسباب، هذا بالإضافة إلى أن استخدام المفاهيم السلوكية يفيد في التخفيف من تأثير وتأثر العنصر الشخصي في القياس المحاسبي بما يجعل هذا القياس أكثر دقة وموضوعية. كما يفيد المدخل السلوكي في التأصيل العلمي للمبادئ المحاسبية وبالتالي الاتفاق على مجموعة متكاملة لهذه المبادئ. وتأسيسا على ذلك أهتم الباحثون بالدراسات المحاسبية السلوكية ويرجع هذا الاهتمام إلى عام ١٩٦٠ حيث أظهر Devine في إحدى المقالات:

" أن المحاسبين قد فشلوا في التعرف على الأسس السلوكية للنظرية المحاسبية" [١]

وظهر حديثا ما يمكن أن يطلق عليه مدرسة المحاسبين السلوكيين وعنها

قال *Robert K. Eliott"* أنها تقوم على أساس أم مهمة المحاسب قد امتدت إلى أكثر من مجرد التصنيف والإمداد بالمعلومات لتضمن تأثير هذه المعلومات على سلوك المستخدم، فيحاول المحاسبون الآن أن يرفعوا من كفاءة التقارير المحاسبية بتطبيق نتائج الأبحاث السلوكية، واهتمامهم غير مقصور على سلوك مستخدمي هذه التقارير بل يمتد إلى الأفراد الذين يعدون التقارير وهؤلاء الذين تكتب عنهم التقارير[٢].

وقد أوضح *Bedford* خطورة تجاهل المحاسبين للجانب السلوكي في أبحاثهم بقوله: " إذا لم تكن البيانات المحاسبية مناسبة لاحتياجات الأفراد والمجتمع فإن المحاسبة يمكن أن تصبح عندئذ في وضع غير مفيد[٣].

ويرى الباحث أن الأبحاث والدراسات المحاسبية السلوكية التي تمت حتى اليوم يمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات رئيسية كما يلي:

الأولى: دراسات تهدف إلى رفع كفاءة الأداء المحاسبي.

1- Research Methodolgy and Accounting Theory Formation. " The Accounting Review, 1960 July, p, 394.

٢- دكتور محمد الحناوى – السلوك التنظيمي – دار الجامعات المصرية – ١٩٧٤،ص ١٤٤.

3- Norton M. Bedford, op, cit., p.XI.

الثانية: دراسات الهدف منها بحث أثر التنظيم الإداري على تصميم وتنفيذ النظام المحاسبي.

الثالثة: دراسات الهدف منها دراسة أثر القياس المحاسبي على سلوك العاملين.

ويستعرض الباحث فيما يلي لأمثلة من الدراسات تتصل بكل مجموعة، يتبعها رأى الهيئات العلمية ثم رأى الباحث.

أولاً: دراسات الهدف منها رفع كفاءة الأداء المحاسبي:

يقصد بهذا النوع من الدراسات تلك التي اهتمت أساسا بالأساليب والإجراءات المحاسبية والموازنات والاتصال المحاسبي والمحاسبة عن الموارد البشرية بهدف رفع مستوى أداء الوظائف المحاسبية، ومن هذه الدراسات ما يلي:

١- الدراسة التي قام بها *Baladouni*: في عام ١٩٦٦ والتي خلص منها إلى النتائج التالية [١]

أ- إن عالم المحاسبة يعتبر عملية سلوكية، فهو سلوكي أو منسوب للسلوك لارتباطه بالإنسان والتصرف الإنساني، وهو عملية لأنه يتكون من سلسلة من الإجراءات السلوكية التي تؤدى إلى نتيجة أو نهاية معينة.

ب- إن تفهم العملية السلوكية في علم المحاسبة سوف يؤدى إلى شرح وتوضيح أي نظام محاسبي بصرف النظر عن درجة تعقيده أو توقيته أو اتساع حدوثه ووقوعه.

جـ- المحاسبة عملية من نفس تركيب عملية الاتصال الإنساني، حيث يكون المحاسب منتجا للبيانات، وهناك مستخدم لهذه البيانات يتمثل في إدارة المشروع وغيرها.

1- Vahe Baladouni, The Accounting Review, Vol 41, No. 2, April 1966, pp. 215-225

د- المحاسبة عملية سلوكية لأنها تؤثر على التصرف أو السلوك الإنساني بما تنقله إلى الأفراد من بيانات يكيف الأفراد سلوكهم وفقا لها والمحاسب في سبيل تحقيق أهداف الاتصال يواجه ثلاث مشكلات أساسية هي: اختيار الأحداث ثم ملاحظة وفحص هذه الأحداث، وأخيرا إنتاج قوائم تتضمن نتائج هذه الأحداث.

هـ - إذا كان الاتصال الإنساني يتضمن لغة معينة فإن المحاسبة قد تميزت بأنها " لغة الأعمال".

٢- دراسة *Andraw Co. Stedry* عن الموازنات [١] تحت عنوان "الرقابة بالموازنات مدخل سلوكي" خلص إلى النتائج التالية من خلال دراسات تجريبية قام بها[٢]:

أ- يجب تصميم نظام الموازنات التخطيطية في ضوء مستويات التوقع والقلق للأفراد الخاضعين للرقابة الإدارية ونظرا لأن الأفراد يختلفون في مستوى توقعهم وقلقهم فيجب ألا تعامل نظم الرقابة على كل الأفراد بالتساوي.

ب- لكي تكون الموازنة أداة ناجحة في تقييم الأداء لا يجب الاهتمام فقط بخصائص العمل الذي ينفذ بل بخصائص الأفراد الذين يقومون بتنفيذ هذا العمل.

جـ- يمكن تحقيق مستويات أفضل للأداء إذا ما ارتبطت الموازنة بمستوى التوقع للعمال.

١- يرى الباحث أن الجوانب السلوكية في الموازنات، كانت أكثر الموضوعات التي نالت اهتماما خاصاً سواء من جانب رجال الإدارة أو رجال المحاسبة، و من هؤلاء.

- Ali Abdellah Rahim, Industrial Manager's Acceplace and Use of Budgetory Control Techniques, Ph, D. Thesis, Manchester Univ. England, 1966
- Robert N. Anthon, op. cit., pp. 443-483.
- Milton F. Usry, "solving the problem of Human Relations in Budgeting, Vol.16, No. 3, pp.1.
- Chris Argris ، "Human Problems with Budgets" Harvard Business Review ، Vol.31 ، No. 1 ، 1953.
- Slewn Backer & Daved Green, " Budgeting and Employee Behavior, The Journal of Business, 1962, Vol.35 pp. 392-402.

2 - Michael E. Wallace, " Behavioral Considerations in Budgeting" , Management Accounting, Augast, 1966, pp.3.

د- الموازنة التي تتضمن أهدافا يمكن بلوغها دون صعوبة وبدرجات كثيرة من التكرار، تكون غير طموحة وتحكمية.

هـ - مشاركة جميع المستويات الإدارية في تصميم تقارير التكاليف اللازمة للرقابة.

و – إن درجة النجاح أو الفشل في العمل مرتبطة مباشرة بسرعة معرفة الفرد لنتائج أدائه.

ز- إن الاتصال الإنساني السليم يمثل ركيزة أساسية تقوم عليها العلاقات الطيبة في مجال العمل.

٣- الدراسة التي قام بها *Likert* عام ١٩٦٧ عن "التنظيم الإنساني" والتي دعا فيها إلى ضرورة النظر إلى الموارد الإنسانية كأحد الأصول في التنظيم ولها قيمة نقدية. فإذا ترك فرد كفؤ التنظيم فأن قيمة الأصول تقل بقيمة نقدية معينة، والعكس في حالة انضمام شخص كفؤ للتنظيم. وقد اقترح العوامل التالية عند حساب القيمة النقدية للموارد الإنسانية[١].

أ- درجة الذكاء والمقدرة.

ب- درجة التدريب.

جـ- الكفاءة القيادية.

د- الكفاءة في عمليات اتخاذ القرارات والاتصال والرقابة.

٤- الدراسة التي قام بها احد الباحثين في عام ١٩٧٣ عن " النظرية العامة للمحاسبة في علاقاتها بالعلوم السلوكية" ومن بين النتائج التي خلص إليها ما يلي[٢]:

1- Marcus Alexis & Charles Z. Wilson, Organizational Decision Making, Prentice-Hall Inc., 1967, p.415

٢- الدكتور سامي محمد قلعجى، رسالة دكتوراه في المحاسبة مقدمة إلى كلية التجارة، جامعة القاهرة،١٩٧٣

Edwin H. Caplan Behavioral Assumption of Management Accounting, The Accounting Review, July 1966, pp.496-509.

أ - إن الحركة السلوكية في البحث المحاسبي تعكس عدة حقائق هي:

١. ثروة العلوم السلوكية وإمكانية الاستفادة منها في المجال المحاسبي.

٢. إن مدرسة السلوك المحاسبي قد وجدت لتبقى لأن هذه الأبحاث تمكنت من ترسيخ الاتجاه السلوكي وإبراز قيمته.

٣. الحاجة إلى تحديد طبيعة السلوك المحاسبي.

ب- المحاسبة علم اجتماعي كما إنها علم سلوكي والمفاهيم السلوكية التي يمكن الاستفادة منها في المجال المحاسبي تتمثل فيما يلي:

- مفهوم المشاركة.
- مفهوم الحديث لرقابة العنصر الإنساني.
- مفهوم السرعة في التعرف على النتائج.
- مفهوم الاتصال الإنساني.
- مفهوم الدوافع الإنسانية
- معدلات الأداء الجماعية.
- مفهوم الإدراك.

جـ - هناك عدد من العلاقات يؤثر على سلوك المحاسب من ذلك:

- علاقته كإنسان، بأسرته وبأصدقائه، وبنفسه.
- علاقته كموظف، برؤسائه، بزملائه في الإدارات، بمرؤوسيه، بالمتعاملين مع المنظمة.
- علاقته كشخص مهني، علاقته بزملائه من المحاسبين، علاقته بالنقابة.

د- لا يمكن أن تؤدى العملية الرقابية مهمتها بنجاح إلا على أساس من تعاون العنصر البشرى ومشاركته الفعالة في إقامتها ومن هنا فإنه من الواجب أن يسود تفكيرنا ونحن بصدد تنفيذ العملية الرقابية الأخذ بعين الاعتبار بعض الجوانب

المتصلة بالأثر النفسي للعملية الرقابية بالنسبة لكل من المراقب والمراقب على السواء، وبين المراقبين أنفسهم.

هـ- إن مراعاة العوامل السيكولوجية والاجتماعية في أداء العملية الرقابية خير ضمان لتعاون المنفذين في تحقيق أهداف العمل وفي هذا المجال يجب مراعاة الآتي:

- مفهوم الرقابة لدى العاملين، نظرا لعلاقاتهم المباشرة بتقدير الذات.
- أن يعلم المراقب أن الهدف من مهمته ليس انتهاز الأخطاء وتصيدها.
- ضرورة أن يكون المراقب على قدر من المعرفة الفنية بمجال العمل بالإضافة إلى تأهيله العلمي والعملي.
- ضرورة بعث الرقابة الذاتية وهي أسمى أنواع الرقابة لدى العاملين وفي كل المجتمعات.

و - حتى يمكن زيادة كفاية المهام المحاسبية من جهة وتوسيع نطاق النظرية العامة للمحاسبة من جهة أخرى يجب الربط بين ما تتضمنه من فروض ومبادئ وبين المفاهيم السلوكية.

ز- إن مجالات استخدام السلوك المحاسبي متنوعة منها:

- علاقة وظائف المحاسبة بوظائف الإدارة.
- السلوك المحاسبي في نظم المعلومات.
- السلوك المحاسبي في الموازنات.
- السلوك المحاسبي في التقارير والقوائم المالية.

ثانياً: دراسات لبحث أثر التنظيم الإداري على تصميم وتنفيذ النظام المحاسبي:

من أهم هذه الدراسات ما يلي:

١- الدراسة التي قام بها *Golembiewski* عام ١٩٦٤م عن" المحاسبة كإحدى وظائف نظرية التنظيم "، خلص إلى النتائج التالية[١] :

أ – يمكن معالجة الأهداف والإجراءات والمشاكل المحاسبية بشكل أكثر فاعلية إذا اعتبرت من مهام النظرية التقليدية للتنظيم.

ب- إن مبدأ التخصص في العمل يجب أن يسود، وهو عادة يتخذ شكل السلطة بالنسبة للمستويات العليا في التنظيم، وشكل التشغيل بالنسبة للمستويات الدنيا.

جـ - من أهم مبادئ النظرية التقليدية في نظرية ما يلي:

- يجب أن تكون الوظائف أساس التنظيم في المستويات الإدارية العليا وأن تكون العمليات أساس التنظيم في المستويات السفلى.
- يجب أن يكون الإشراف شاملاً ومستمراً.
- يجب تفويض سلطة المدير الواحد إلى عدد محدود جداً من المرؤسين.

المبادئ الثلاثة السابقة – في نظره- ينعكس أثرها بوضوح على أهداف وإجراءات ومشاكل المحاسبة المالية.

د- المتغير المؤثر على طبيعة المحاسبة الإدارية هو طبيعة التنظيم نفسه.

هـ - من المفضل تطبيق اللامركزية بشكل أوسع للقضاء على مشاكل الاتصال للتقارير الداخلية.

1- Robert T. Golembiewski, “ Accounting as a Function of Organization Theory, The Accounting Review, April 1964, pp.333, 431.

٢- الدراسة التي قام بها *Cablan* عام ١٩٦٦ عن" المبادئ السلوكية للمحاسبة الإدارية":

في محاولة للربط بين كل من النظرية التقليدية والنظرية الحديثة للتنظيم وبين المحاسبة الإدارية، خلص إلى النتائج التالية [١]:

أ- يمكن توقع تأثير المحاسبين في مباشرتهم لوظيفتهم داخل المشروع عن طريق التعرف على أهدافهم الشخصية وأهداف الإدارات التي يعملون بها.

ب- إن موضوعية نظام المحاسبة الإدارية في حقيقة أمرها نوع من الوهم إذ يمارس المحاسبون الكثير من التقدير الشخصي في اختيار وتصنيف وتوزيع البيانات.

جـ - يتطلب الاستخدام الفعال لوسائل الرقابة المحاسبية تفهمها للتفاعل بين هذه الوسائل، ودوافع ومستويات التوقع للأفراد الخاضعين للرقابة.

أ. المحاسبة الإدارية هي نظام للمعلومات يهدف إلى:

- الإمداد بالبيانات التي تساعد على عملية اتخاذ القرارات.

- زيادة فاعلية الاتصال داخل المشروع.

هـ - إن نجاح اتخاذ القرارات الإدارية رهن بمشاركة المنفذين بطريقة فعالة، ويأتي ذلك عن طريق التأثير إلى الحد المعقول على أراءهم واقتناعهم بالبدائل والنتائج المرغوبة.

وهذه النتائج تمثل – من وجهة نظره – الافتراضات المتعلقة بدور المحاسبة الإدارية من خلال النظرية الحديثة للتنظيم وردا على الافتراضات غير المتكاملة لهذا الدور من خلال النظرية التقليدية للتنظيم.

1- Edwin H. Caplan, Behavioral Assumptions of Management Accounting The Accounting Review, July 1966, pp.496-509

ومن الجدير بالذكر الإشارة إلى أن *Caplan* قام بدراسة تطبيقية للنتائج السابقة سنة ١٩٦٨ خلص منها إلى أن كثير من المحاسبين المديرين يميلون نحو النظرية التقليدية للتنظيم [١].

٣- الدراسة التي قام بها أحد الباحثين عام ١٩٧٤ عن " أثر تبعية الأفراد لإدارات المشروع على سلوك الإدارة في اختيار نظم المعلومات المحاسبية" وقد خلص منها إلى النتائج التالية [٢]:

أ- قام بدراسة تطبيقية لعينات من المحاسبين تابعين للإدارة المالية، ومتخذي قرارات تابعين لإدارات الإنتاج بشركة مصر للحرير الصناعي بكفر الدوار وكانت نتائج الدراسة كما يلي:

اختيار عينات البحث / عينات البحث	اختيار نظام المعلومات المحاسبي	اختيار نظام المعلومات الإنتاجي	المجموع
محاسبون تابعون للإدارة المالية	٦	٢	٨
متخذو قرارات تابعين لإدارة الإنتاج	١	٧	٨
المجموع	٧	٩	١٦

ب - يميل أغلب المحاسبين التابعين للإدارة المالية إلى اختيار نظام المعلومات المحاسبي (أو المالي) وفي نفس الوقت يميل أغلب متخذي القرارات التابعين لإدارة الإنتاج لنظام المعلومات الإنتاجي.

جـ - أوصت الدراسة المحاسبين الاعتماد على تقديرهم درجة المنفعة النسبية للبيانات المحاسبية في سبيل تحديد البيانات الواجب تقديمها إلى متخذي القرارات

1- H Caplan, Behavioral Science and Management Accounting, Addison – Wesley Publishing Co., 1971, p.23

٢- الدكتور أحمد رجب عبد العال، رسالة دكتوراه في المحاسبة، مقدمة على كلية التجارة جامعة الإسكندرية.

التابعين لإدارة الإنتاج في المشروع. ومن ناحية أخرى فإن سلوك الأفراد يعتمد على مستوى تعليمهم وخبراتهم السابقة. ويمكن المحاسبين التأثير على تقدير متخذي القرارات التابعين لإدارة الإنتاج بشأن المنفعة النسبية لبيانات المحاسبين، وبالتالي على اختيارهم لنظام المعلومات المحاسبي، وذلك عن طريق تنظيم محاضرات تثقيفية لمثل هؤلاء المديرين بهدف توضيح درجة المنفعة النسبية للبيانات المحاسبية.

ثالثاً: دراسات تهدف إلى بحث أثر القياس المحاسبي على سلوك العاملين:

من أهم الدراسات في هذا المجال ما يلي:

١- الدراسة التي قام بها *Churchill* عام ١٩٦٢ عن " الآثار السلوكية للمراجعة"، وقد خلص إلى النتائج التالية [1]:

أ- يمكن النظر إلى عمل المراقب على أنه مشرف وإن كان مشرفا من نوع معين وله دور خاص يمكن الوقوف عليه إذا استعنا بدراسات علم النفس والاجتماع والأنثروبولوجى.

ب- يفيد هذا النوع من الدراسة في الكشف عن مدى فاعلية طرق الرقابة المستخدمة، وذلك بإحداث الأثر المرجو في سلوك الأفراد الخاضعين لعملية الرقابة.

جـ - للمراجعة تأثير واضح على سلوك الأفراد الخاضعين للرقابة على أساس إتباعهم لكل ما يقترحه المراقبون ويمكن الاستفادة من ذلك في تطوير إجراءات وأساليب المراجعة، مثل أسلوب المعينات وما يجب أن يقوم به المراقب في فحص القوائم المالية وكذلك متطلبات استقلال المراقب....الخ.

1- Neil Center Churchill, Behavioral Effectos of an Audit, Ph.D. Thesis, Univ, of Michigan, 1962, (Negative Microfilm).

د- يختلف تأثير المراقبة الداخلية على الأفراد باختلاف مستوى التعليم والخبرة السابقة لكل منهم، وقد قام بدراسة تطبيقية لهذه النتيجة استخدم فيها – كعينات بحث – طلبة جامعات بدون خبرة صناعية وعاملين في شركات صناعية بدون مؤهلات.

هـ - إن إتباع المراقب لأسلوب المشاركة سواء عند قيامه بالفحص أو التقرير تزيد من فاعلية هذا الفحص وتضفى على المعلومات التي يحتويها التقرير أهمية خاصة.

٢- الدراسة التي قام بها *Benston* عام ١٩٦٣ عن " أثر النظام المحاسبي على الحوافز" وقد خلص إلى النتائج التالية[١] :

أ- للنظام المحاسبي تأثير واضح ومباشر على حفز المديرين.

ب- اللامركزي أفضل من المركزية حيث أن " اللامركزية" تسمح للمديرين بذاتية الحركة والحرية اللازمة والسلطة الكافية، وهي جميعا ضرورية في نظام الحوافز.

جـ - اللامركزية في مجال المحاسبة تعنى محاسبة المسؤولية التي تقوم على تكوين مساحات صغيرة للمسؤولية تعتبر بمثابة الوحدات الأساسية لبناء النظام المحاسبي.

د- يكون للموازنة تأثير أكبر كأداة حافزة على العمل إذا تم وضعها عن طريق المشاركة وليس بفرضها من الإدارة العليا.

هـ - الاستخدام الحريص للتقارير المحاسبية يمكن أن يساهم بطريقة مباشرة في دفع العاملين وتحفيزهم على العمل، لأنها تزود مدير الإدارة بمعلومات ومعرفة كاملة عن أدائه.

1- George J. Benston, " The Role of firm's Accounting Systems For Motivation" , The Accounting Review , April 1963, pp. 347 – 356.

٣- الدراسة التي قام بها *Rosen and Schneck* عام ١٩٦٧ م عن" النتائج السلوكية لنظم القياس المحاسبي" وقد أوضحا فيها [١]:

أ- بعض جوانب النظم المحاسبية في المشروع قد يتسبب عنها سلوك ما يتسم بالمنطق أو الكفاءة، فضلا عن وجود جوانب أخرى قد تؤدى إلى أنماط من السلوك تتسم بعدم الكفاءة، وقد وصف الكاتبان الأنماط الأخيرة بالنتائج السلبية غير المتوقعة للنظم المحاسبية.

ب- يتناول الكاتبان في البحث ثلاث نقاط رئيسية:

- التضخم في المعلومات وأثره.
- بحث تجريبي عن تقييم الأداء.
- المحاسبة عن الموارد البشرية؟

رأى الهيئات العلمية في الاتجاهات السلوكية في المحاسبة:

مسايرة للفقه المحاسبي، ورغبة في تطوير الوظيفة المحاسبية والرقابية، اهتمت الهيئات في الخارج – وبصفة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية – بالمدخل السلوكي في المحاسبة ومن ذلك ما يلي:

أ- الجمعية الأمريكية للمحاسبة: *A.A.A*

أظهرت الجمعية في عام ١٩٦٦ م أن التغير الذي يؤثر على مستقبل المحاسبة سيكون في النواحي التالي :

١- التعرف على عملية اتخاذ القرارات.

٢- التعرف على السلوك الإنساني.

٣- التعرف على النواحي الفنية للألأت الإلكترونية.

1- L.S. Rosen & R.E Schnech, " Some Behiavioral Consequence of Accounting Measurement Systems", Accounting and Its Behavioral Implication , McGraw – Hill Book Co., 1969, pp. 173-180

٤- التعرف على الوسائل الفنية للقياس وكذلك نظرية الإعلام.

ثم أوضحت الجمعية أن المجالات السلوكية الأساسية التي يجب أن يوجه المحاسبون اهتمامهم إليها هي[1] :

١- الدافعية.

٢- الاتجاهات.

٣- الإدراك.

وفى مجال الدافعية أوصت الجمعية بالاهتمام بالتعرف وتحديد ما يلي:

- أنواع الدوافع التي تتولد عن النظام والبيانات المحاسبية.
- كيفية تأثير النظام المحاسبي عامل وقائي وليس كدفاع؟
- مدى فاعلية المؤثرات المحاسبية للأداء في دفع الأفراد على تحقيق أهداف المشروع.
- إلى مدى يمكن اعتبار النظام المحاسبي للأداء في دفع الأفراد على تحقيق أهداف المشروع.
- كيف يؤثر القياس المحاسبي في إشباع الاحتياجات الفردية؟
- وفى مجال الاتجاهات أوصت الجمعية بالاهتمام بما يلي:
- ما هي الاتجاهات التي تخلقها البيانات المحاسبية لدى متخذي القرارات؟
- هل تؤدى العمليات والطرق المحاسبية إلى المساهمة في خلق اتجاهات غير مرغوبة داخل المنظمة؟
- ماذا يحدث عندما يتولد عن النظام المحاسبي في المشروع بيانات لا تتفق مع اتجاهات متخذي القرارات؟
- إلى أي مدى تحدث البيانات المحاسبية تغييرات في الاتجاهات الحالية لمتخذي القرارات؟

1) American Accounting Association " Report of the Committee on Behavioral Science Content of the Accounting Curriculum, The Accounting Review, 1971, p.235 .

- وفي مجال الإدراك اقترحت الجمعية توجيه المحاسبة نحو الإجابة على التساؤلات التالية:
- كيف يدرك مختلف الأفراد والمجموعات البيانات والطرق المحاسبية؟
- هل يختلف هذا الإدراك عن إدراك المحاسبين؟
- إذا كان هناك اختلاف، فلماذا يحدث؟
- ما اثر الاختلافات في الإدراك على السلوك الفعلي لمتخذي القرارات بالمقارنة مع السلوك الذي تنبأ به المحاسبون؟

ب- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين *AICPA* أوضح البحث الذي أعدته لجنة التخطيط التابعة للمعهد أن أي استمرار لتقدم المبادئ المحاسبية لابد وأن يكون مستندا للمفهوم العميق لسلوك مستخدمي التقارير المالية[١]

ثم أوضح المعهد في عام ١٩٧١ اهتمامه بالدراسات السلوكية في مجال إعداد مراقب الحسابات، وضرورة أن يدرس المراقب موضوعات معينة، ومن بين هذه الموضوعات التي تتصل بالدراسات السلوكية أوصى المعهد بضرورة دراسة المراقب لما يلي[٢] :

- تصميم نظام للمعلومات لخدمة الإدارة.
- تطبيقات العلوم السلوكية للمحاسبة الإدارية.
- الاتصال وكتابة التقارير.
- الاتجاهات السلوكية في الموازنات.

وإذا استعرضنا دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن المعهد عام ١٩٦٤ نجد أن معظم محتوياته ترتبط ارتباطا وثيقا بالاتجاهات السلوكية ومن ذلك ما يلي[٣]

١- الدكتور سامي محمد قلعجى – مرجع سابق، ص ٢١.
2 -Norton M, Bedford , op, cit., p. 178.
3- American Institute of Certified Public Accountants, Code of Professional Ethics, 1964

١- علاقة المراقب بعملائه وبالجمهور ك وأهم ما في هذا القسم مراعاة الاحتفاظ بالاستقلال التام سواء عند الفحص أو التقرير. ولا شك أن الاستقلال له جانبه الشخصي (السلوكي).

٢- المستويات الفنية للأداء: ومن بين ما أوصى به الدستور هو تطبيق الأهمية النسبية عند الفحص والتقرير. ولا جدال أيضا أن الأهمية النسبية ترتبط بالمفاهيم السلوكية، وتعتمد على التنظيم المعرفي (إدراك – تذكر- تفكير) للمراقب.

٣- علاقة المراقب بزملائه في المهنة: يمثل هذا الجانب السلوك الإنساني الرشيد الذي يجب أن يلتزم به المراقب قبل أعضاء المهنة.

تعليق الباحث:

أولا: العرض السابق للدراسات المحاسبية راعى فيه الباحث الإيجاز والشمول بقدر الإمكان، والإيجاز كان لتجنب الدخول في تفاصيل تبعد عن الموضوع، والشمول كان بهدف حصر وتصنيف الدراسات المحاسبية إلى المجموعات الثلاثة التي بينها الباحث.

ثانياً: على الرغم من أن معظم الدراسات السابقة كانت ممثلة في مقالات علمية لأصحابها مما قلل إلى حد ما – في نظر الباحث – من أهميتها في التطبيق المحاسبي إلا أنها فتحت المجال أمام الباحثين في تطوير النظرية المحاسبية إلى دراسة الجانب السلوكي لها. هذا فضلا عن بداية الأخذ ببعض النتائج التي توصلوا إليها في التطبيقات المحاسبية خصوصا في مجال إعداد وتنفيذ الموازنات.

ثالثاً: لا مجال لإنكار أن النتائج لبعض الأبحاث السلوكية تتعارض أحيانا مع بعضها، ويعتبر الباحث هذا الأمر ظاهرة صحية في مجال البحث العلمي وفي مجال حديث الاهتمام من جانب المحاسبين.[١]

رابعا: يشارك الباحث كلا من *Hofstedt and Kinard* [٢] من أن الدراسات المحاسبية السلوكية تفتقر إلى التنسيق بينها. ويعتقد الباحث أن هذه الدراسات إذا ما قسمت إلى المجموعات الثلاث السابقة وشكلت لكل مجموعة لجنة علمية داخل الهيئات العلمية المحاسبية الحالية، بهدف الخروج بنتائج تكون من جهة غير متعارضة ومن جهة أخرى تكون قد خضعت للدراسة والتحليل، فإن ذلك يضمن لنا الحصول على نتائج ملموسة عند التطبيق لهذه التوصيات.

خامساً: يؤيد الباحث رأى جمعية المحاسبة الأمريكية في أن موضوع إدراك المحاسبين لسلوك متخذي القرارات بخصوص الاختيار بين البيانات المحاسبية وغير المحاسبية يعتبر مجالا هاما للأبحاث المحاسبية السلوكية ويحتاج إلى المزيد من البحث وقد عرض الباحث لمفهوم " الإدراك" ضمن المفاهيم السلوكية.

سادساً: يرى الباحث أنه على الرغم من تعدد الدراسات حول أهمية مفهوم" الاتصال المحاسبي" في مجال المحاسبة والرقابة على الحسابات فهو في حاجة إلى مزيد من البحث من جانب المحاسبين مع ملاحظة أن الإدراك المحاسبي هو أساس النجاح في الاتصال المحاسبي، وهو الهدف النهائي للمحاسبة حيث يساهم الإدراك في توصيل المعلومات ذات الأهمية بالنسبة لمتخذي القرارات في المشروع وغيرهم.

سابعاً: في مجال الرقابة على الحسابات كان أهم الدراسات التي بدأها عن الآثار السلوكية للرقابة على الأفراد العاملين. وهذه الدراسات تفيد في مجال

١- و من أمثلة هذا التعارض الدراسة التي قام بها Charles P.Ponini و الدراسة التي قام بها Wullian J.Bruns حيث رأى الأول أن طرق تقييم المخزون لها تأثير على قرارات مديري المنشأة المتعلقة بسعر البيع و كمية الإنتاج، بينما أظهرت تجارب الثاني أنه ليست هناك علاقة ظاهرة بين طرق تقييم و القرارات السابقة.

٢- الدكتور أحمد رجب عبد العال، مرجع سابق، ص ١٢١.

الرقابة من حيث ضرورة الاهتمام بمستوى التعليم والخبرة لدى الأفراد المنفذين للنظم المحاسبية بصفة خاصة.

ويتضح مما تتقدم أن الأبحاث السلوكية في مجال الرقابة على الحسابات ما زالت في بدايتها فضلا عن أنها لم تنل بعد الاهتمام الواجب، في الوقت الذي تتوافر دراسات ونتائج ملموسة في المجال المحاسبي بصفة عامة، ومن هنا تأتى أهمية البحث والدراسة للسلوك الإنساني في مجال الرقابة على الحسابات. وقد أكد البعض على النتيجة السابقة بقوله:" إن المشكلة الوحيدة ذات الأهمية في اقتصاديات المنظمة، والتي لازالت تمثل معادلة صعبة تحتاج إلى حل، هي نطاق ومناخ العلاقات الإنسانية في الإدارة [1] .

والخلاصة في هذا العنصر قد عبر عنها البعض بوضوح فيما يلي:

If you dig very deeply into any problem ، you will get to people.

قضية للمناقشة (١٣)

متى وكيف سندخل السلوك الإنساني في الدراسات المحاسبية بشكل تتطور معه أدبيات المحاسبة والممارسة المهنية بعد فقدان ذلك لفترة طويلة؟

1- Daved F. Linowes "Future of Accounting Profession" The Accounting Review, Jan. 1965, p. 101.

(٤)

منهج محاسبي لتقييم دور الشركات متعددة الجنسيات في الدول المضيفة

An Accounting Approach for Performance Appraisal of Multinational Companies In Host Countries

طبيعة هذه الدراسة [١]:

يتميز الاقتصاد الدولي الحاضر بنمو الاستثمارات الخارجية المباشرة بين الدول، ومن بين صور هذه الاستثمارات تظهر صورة إنشاء أو المشاركة في شركات في الدولة المرغوب الاستثمار فيها، مما ترتب عليه زيادة عدد الشركات ذات الجنسيات المتعددة مركزا خاصا بها " *united National on Transnational Corporations"* لرصد نشاط هذه الشركات وأثرها على التنمية والعلاقات الدولية وتشير الدلائل إلى أن التوسع في نشاط هذه النوع من الشركات سيستمر.

وفي المنطقة العربية تشير الدراسات إلى زيادة عدد هذه الشركات خاصة منطقة الخليج العربي.

ومع وجود ونمو هذه الشركات تظهر تساؤل أساسي حول طبيعة الدور الذي تقوم به هذه الشركات في الدول المضيفة. وقد وجد الباحث اختلافا في الرأي عند الإجابة عن هذا التساؤل بين مؤيد لما تقوم به هذه الشركات في الدول المضيفة، ومعارض لهذا الدور، مما يتطلب توافر منهج محايد متكامل للحكم على طبيعة دور هذه الشركات في الدول المضيفة. ويقع على المحاسبة والمحاسبين تقييم هذا الدور، وتبيان متطلبات تطبيقية وتأسيسا على ما تقدم وعلى طريق التعارف على منهج محاسبي متكامل في هذا المجال كان اختيار الباحث لهذا الموضوع.

وتتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

أ- تحليل لآراء المؤيدين والمعارضين لدور الشركات متعددة الجنسيات في الدول المضيفة.

ب - تقديم منهج محاسبي لتقييم هذا الدور.

جـ - عرض متطلبات التطبيق للمنهج المحاسبي المقترح.

١- بحث مقدم لمؤتمر كلية الاقتصاد والادارة، جامعة الملك سعود، القصيم، السعودية.

حدود الدراسة:

تتلخص حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- الدراسة من النوع المعياري *Normative* وليس الوصفي *Descriptive* وهي لذلك تستلزم إجراء دراسات تطبيقية تالية للتحقق من نتائجها.

- الدراسة ركزت على الظاهرة في المنطقة العربية.

- الدراسة لم تتناول المشروعات المشتركة بين الدول العربية.

- تغطى الدراسة الشركات القائمة والشركات الممكن إنشائها.

خطة الدراسة:

في ضوء ما سبق تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فروع كما يلي:

١- تحليل لآراء المؤيدين والمعارضين لدور هذه الشركات.

٢- هيكل المنهج المقترح.

٣- متطلبات تطبيق المنهج المقترح.

الفرع الأول

تحليل لآراء المؤيدين والمعارضين لدور لشركات متعددة الجنسيات في الدول المضيفة

كانت الشركات الأمريكية أولى الشركات التي أسست شركات صناعية تابعة بالخارج، ثم ما لبس أن تبعت الأقطار الصناعية المثل الأمريكي بسرعة بعد عام ١٩٦٠ م وهي المملكة المتحدة وألمانيا واليابان، ثم ظهرت شركات مملوكة لدول أسيوية في منتصف السبعينات منها الصين وتايوان وكوريا الجنوبية والفلبين والهند وسنغافورة: وفي أمريكا اللاتينية أنضم عدد من الشركات من كل من البرازيل وكوريا والمكسيك إلى مجموعات الاستثمار المباشرة.

وعادة ما يكون الدافع الأساسي لتأسيس شركات تابعة خارج الدولة الأم هو اكتساب حرية الدخول لأسواق محمية: خاصة في الدول النامية التي تتبنى سياسات لإبدال الواردات أو زيادة فرص التوسع، أو التخلص من القيود في الوطن الأصلي كالشركات الهندية هذا من منظور الشركة الأم. ومن منظور الدولة المضيفة فهو أساسا لاستقبال استثمارات خارجية تعتبر نفسها في حاجة إليها في تشجيع الاستثمار الأجنبي وترحب به انطلاقا من السياسة الاقتصادية للدولة المتمثلة في تنويع مصادر الدخل القومي وخلق قاعدة صناعي قوية، تطوير أنماط الإنتاج، ونقل التكنولوجيا الحديثة، واكتساب مزيد من المهارات والخبرات الفنية وإيجاد فرص للعمالة الوطنية

وعن تقييم دور هذه الشركات في الدول المضيفة أمكن تقسيم الرأي إلى فريقين إحداهما مؤيد والأخر معارض، وفيما يلي تحليل لآراء كل من الفريقين:

الفريق الأول: (المؤيد لهذا الدور في الدول المضيفة)

يرى أصحاب هذا الفريق أن دخول الشركات المتعددة الجنسيات في الدولة المضيفة يمكن أن يحقق المزايا التالية:

١- الدخل الإضافي المتمثل في الأجور والرواتب: وذلك عن طريق الزيادة في العمالة واجتذاب العناصر لمجالات عمل أكثر إنتاجية.

٢- الزيادة في القيمة المضافة لبعض الشركات المحلية تنشط مبيعات بوجود هذه الشركات.

٣- زيادة التكوين الرأسمالي داخل الدولة المضيفة عن طريق استبقاء جانب من الأرباح للاستثمار فيها.

٤- التوفير في العملات الأجنبية عن طريق تخفيض الواردات وزيادة الصادرات.

٥- تدريب الأفراد في الدول المضيفة على اكتساب مهارات جديدة مما يزيد من قدرتهم على العمل، وبصفة خاصة المهارات الإدارية التي تعتبر ذات قيمة كبيرة في الدول المضيفة.

٦- إدخال تقنيات متقدمة في مجالات الإنتاج أو التوزيع، في الدول المضيفة كان من الصعب الحصول عليها في غياب هذه الشركات.

٧- منح الدولة المضيفة ميزة التخصص ضمن النشاط الاقتصادي العالمي.

٨- الأداء المنخفض للقطاع العام الاقتصادي خاصة في الدول النامية وحاجتها إلى وحدات قطاع خاص محلي وخارجي.

الفريق الثاني: (المعارض لدور هذه الشركات)

١- تحصل الشركات على الكثير من الدول المضيفة مقابل ما تقدمه إليها مما يجعل المحصلة النهائية في غير صالح الدولة المضيفة فيما يتعلق بالعملات الأجنبية.

٢- نقل التقنية لا يتم بالمستوى المرتفع ونوعية الجودة عادة أقل من المتوقع، وهي لا توفر عمالة تعادل ما كان يمكن أن توفره الشركات المحلية، وتستولى على فرص الخبرة الإدارية يحرم المواطنون منها.

٣- الزيادة في التكوين الرأسمالي يمكن أن تظهر فقط في الأجل القصير، لكن على المدى الطويل لا توجد زيادة في الإنتاج وتحصل على رأس المال محليا، مما يجعل العلاقة سلبية بين الاستثمار الأجنبي المباشر ومعدل النمو الاقتصادي الأطول مدى.

٤- الشركات تكسب أرباحا مرتفعة أكثر من المعدلات العادية وتقوم بنقلها إلى خارج الدولة المضيفة (٤)

٥- التلاعب في بند التكلفة لتعظيم أرباحها، وذلك بفرض الرسوم مقابل الأبحاث أو الخدمات الإدارية

٦- المغالاة في بنود التكاليف وتخفيض الأرباح لإجراء عمليات التحويل بأسعار غير حقيقية، معتمدة في ذلك على عدم تدقيق حساباتها ودفاترها من جانب الدولة المضيفة.

٧- التهرب من دفع الضرائب في الدول المضيفة، وقد دلل البعض على ذلك بما فعله – على سبيل المثال – بنك فيرست ناشيونال عندما تعرض للمسائلة عام ١٩٨٤ لأنه حول أرباحا مسجلة من دولة ذات مستوى منخفض من الضرائب عن طريق محاسبة التحولات وقد رد مسئول البنك عن التصرف بأنه تم ضمن حدود الممارسات التجارية الاعتيادية.

٨- التحليل:

من استعراض وجهتي النظر السابقتين يمكن عرض الملاحظات التالية:

أولاً: بعض حجج المؤيدين والمعارضين تمثل رصدا لحالة أو عدد محدود من الدول، مما يصعب معه التسليم بأن هذه الحجج يمكن الأخذ بها دون ما تمحيص والتحقق من عموميتها في كل الدول المضيفة.

ثانياً: بعض حجج المؤيدين والمعارضين تمثل رصدا لوقائع تاريخية حدثت في ظروف اقتصادية، مختلفة كثيرا عن الواقع الاقتصادي العالمي العلاقات الدولية الحالية، مما لا يمكن معه قبول حدوث مثل هذه الأمر واستمرارها، حيث أصبحت حكومات الدول المضيفة مدركة لقوتها عما كان عليه الحال في الماضي.

ثالثاً: أن على الشركات متعددة الجنسيات وحكومات الدول المضيفة إدراك أن لكل منهما مصلحة لدى الأخر، وأن تتأسس العلاقة بينهما على الثقة المتبادلة وأن لكل منهما فوائد في التعاون المشترك.

رابعاً: الحاجة الماسة إلى قبول الشركات متعددة الجنسيات لترتيبات إضافية من جانب الدول المضيفة أو من جانب منظمة دولية متخصصة تتعلق بأساليبها في القياس والتوصيل المحاسبي.

بدون قبول الشركات لهذه الترتيبات ستظل الدولة المضيفة غير قانعة بدور هذه الشركات لديها.

خامساً: ضرورة إصدار دليل من سلطة لها قوة الإلزام على كل من الشركات متعددة الجنسيات والدول المضيفة يتضمن قواعد السلوك المقبول من كل من الطرفين على إطار المنهج المحاسبي الممكن التطبيق.

وفي الفرع القادم يعرض الباحث لهيكل لمنهج محاسبي مقترح لتقييم دور هذه الشركات في الدول المضيفة

الفرع الثاني

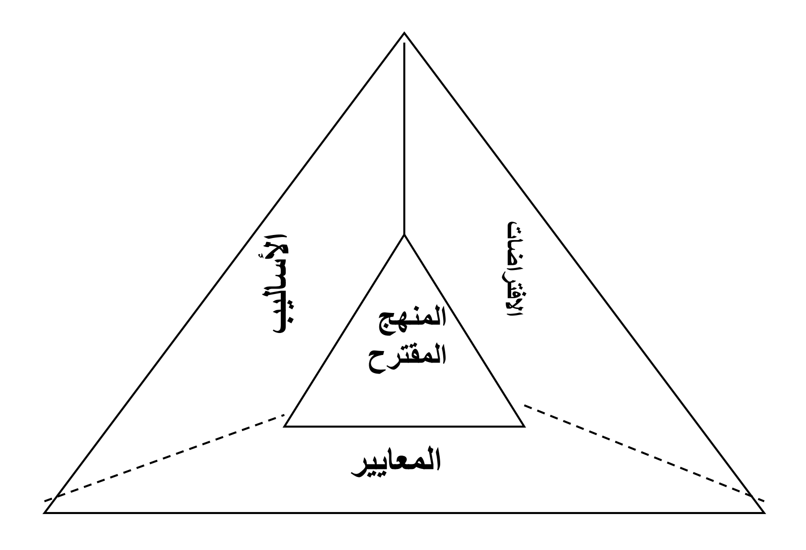
هيكل لمنهج محاسبي لتقييم دور الشركات متعددة الجنسيات

المنهج في اللغة هو الطريق الواضح، والمنهج المحاسبي تضمن ثلاثة مراحل متتابعة تتعلق الأولى منها بالمصطلحات المستخدمة من حيث ضرورة تحديد وضبط المضامين التي تعنيها من وراء هذه المصطلحات، وترتبط المرحلة الثانية بأساليب القياس المحاسبي والذي يجب أن تتوافر فيها عناصر الموضوعية والثقة والقابلية للمقارنة، وتختص المرحلة الثالثة بالتوصيل والإفصاح والتفسير للمعلومات التي تم قياسها، وذلك من خلال القوائم والتقارير المالية التي تعد لهذا الغرض، بحيث تحقق القابلية للفهم والقابلية للتحقق، وتحقيق الفائدة المعلقة عليها من جانب المستخدمين لهذه المعلومات.

والمراحل السابقة يجب أن تكون واضحة ومتكاملة ومتعارف عليها بين المحاسبين في أي مجال، والافتراض الذي استند إليه هذا البحث هو أن المنهج المحاسبي اللازم لتقييم دور الشركات متعددة الجنسيات في الدول المضيفة يحتاج إلى التكامل والوضوح في المراحل الثلاثة السابقة.

وفي تقرير صادر عن هيئة الأمم المتحدة يوضح أهمية ذلك الأمر عندما أوضح أن التوصل لنظام دولي نمطي لإعداد التقارير المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات يجب أن يحظى لاهتمام من جانب المحاسبين بهدف إعداد تقارير تصلح لأغراض المقارنة حيث أتضح أن شكل التقارير يختلف فيما بين الدول ويصعب لإجراء المقارنة حيث أتضح أن شكل التقارير يختلف فيما بين الدول ويصعب لإجراء المقارنة بين التقرير بتشكيل مجموعة من الخبراء لتنميط التقارير المحاسبية على المستوى الدولي بالشكل الذي يمكن من التعرف على تقدير قيمة الأصول والتغير في قيمة العملات وتقييم المخزون ونفقات البحوث والتطوير.. الخ .

ويمكن عرض الإطار العام للمنهج المقترح في الهيكل التالي:



وعلى ذلك فإن المنهج المقترح في هذا المجال يستند إلى ثلاثة مقومات رئيسية هي:

أ-الافتراضات.

ب- المعايير.

جـ - الأساليب.

وفيما يلي عرض لطبيعة كل عنصر مما سبق:

أولا: الافتراضات

ترتبط هذه الافتراضات بالإجابة عن التساؤلات التالية:

١- لماذا التقييم لدور هذه الشركات؟

٢- بماذا يهتم التقييم لدور هذه الشركات؟

٣- لمن يتم التقييم؟

٤- هل يتم التقييم للشركات القائمة فقط أم الجديدة فقط أم كليهما؟

٥- ما هو نطاق هذا التقييم؟

والافتراضات التي يستند إليها المنهج المقترح تعتمد على الإجابة عن التساؤلات الخمسة السابقة على النحو التالي:

الافتراض الأول:

يتم التقييم المحاسبي لدور الشركات متعددة الجنسيات لترشيد التعامل معها داخل الدولة المضيفة، وبما يحقق أعلى درجة ممكنة من التوازن في المصالح بين هذه الشركات من جهة وبين الدول المضيفة من جهة أخرى.

الافتراض الثاني:

يتناول التقييم المحاسبي دور الشركات متعددة الجنسيات في الدول العربية المضيفة، بصفة خاصة، وليس كل الدول المضيفة.

الافتراض الثالث:

التقييم يتم بصفة أساسية لخدمة متخذ القرار في الدولة المضيفة، وهي عادة وزارة الاقتصاد أو غيرها المنوط بها متابعة نشاط هذه الشركات.

وهو يفيد بالطبع باقي الطوائف الأخرى بصورة غير مباشرة.

الافتراض الرابع:

يتضمن التقييم المحاسبي لدور هذه الشركات القائم منها والمرغوب إقامته في المستقبل، فهو ليس قاصرا على جانب منها.

الافتراض الخامس:

نطاق التقييم المحاسبي يتحدد مكانيا في المنطقة العربية وبصفة خاصة المملكة العربية السعودية، وزمنيا في نشاط هذه الشركات على ضوء المتغيرات الدولية الحالية. بالطبع فإن المنهج يحتاج إلى مراجعة من وقت لأخر للتحقق من مدى مناسبته للغرض الذي تم من أجله.

ثانياً: المعايير

يجب أن يستند المنهج المحاسبي لتقييم دور الشركات متعددة الجنسيات إلى مجموعة من المعايير المرتبطة بكل من مرحلتي القياس والتوصيل المحاسبي. فيما يلي أهم المعايير المقترحة:

١- معايير تعظيم القيمة الاجتماعية المضافة في إطار من توازن المصالح:

لا خلاف على أن الشركات متعددة الجنسية لها مصلحة في ممارسة نشاطها في الدولة المضيفة، في نفس الوقت الذي يفترض فيه ان نحقق هذه الشركات مصلحة للدول المضيفة أيضا، وكلما كان التوازن في تحقيق المصالح قائما كلما كان استثمارها أمرا مرغوبا فيه من الطرفين، عندما يتم التركيز على مصلحة أحد الأطراف عندئذٍ فإنه من المتوقع أن يطلب الطرف الأخر وقف النشاط للشركة متعددة الجنسيات.

ولم يعد للربحية التجارية نفس درجة الأهمية التي كان لها فيما مضى، ظهر الاهتمام بالربحية الاجتماعية ومن ثم القيمة الاجتماعية المضافة وهي المعبرة عن عوائد الشركات من وجهة نظر المجتمع. كما تبرز مدى مساهمة الشركة متعددة الجنسيات في تحقيق أهداف التنمية مقارنا بما وفره المجتمع من موارد لهذه الشركات.

وعلى ذلك يقع على المحاسبة والمحاسبين مسئولية قياس والإفصاح عن القيمة الاجتماعية المضافة *Social Value Added* في إطار من توازن المصالح بين الدولة المضيفة وبين تلك الشركات، وتعظيم القيمة الاجتماعية تعنى بعا تحقيق أكبر عائد اجتماعي اقتصادي ممكن من وجود الشركات متعددة الجنسيات كان من الصعب الحصول عليه في حالة عدم وجودها

إن اهتمام المحاسبة بالبعد الاجتماعي سيجعلها في موقف قيادى في مجال النشاط الاقتصادي والاجتماعي ويتيح الفرص أمامها لتقديم الخدمات المفيدة الهامة للمجتمع. ويحقق أحد أهداف القوائم المالية التي عبر عنها المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين عام ١٩٧٣ بما يلي:

An objectives of financial statements is to report on those activities of the enterprise affecting society which can be determined and described or measured which are important to the role of the enterprise in its social environment.

ولقياس القيمة الاجتماعية المضافة يمكن التعبير عنها على النحو التالي:

ق .ج .م= د ش + د غ

حيث ق. ج. م تعبر عن القيمة الاجتماعية المضافة.

، د ش تعبر عن العائد المباشر الصافي من نشاط الشركة.

، د غ تعبر عن العوائد غير المباشرة الصافية من نشاط الشركة.

ويمكن تحديد قيمة دش بأكثر من طريقة، منها:

الدخل الزائد من أجر العاملين بالشركة + الأموال المسددة للبنوك المحلية

+ الإيجارات المسددة محليا + الأرباح المستبقاة داخل القطر

+ الضرائب + الدخل من العملات الأجنبية لخزينة الدولة

يمكن التوصل إلى قيمة د غ كما يلي:

(XX) المزايا المترتبة على أداء الشركة مثل (حجم العمالة الوطنية تدريبها، وحجم الخدمات والتسهيلات التي وفرتها الشركة)

(XX) يطرح منها التكاليف والأعباء المترتبة على أداء الشركة مثل (التلوث والضوضاء والزحام)

(XX) + صافي التدفق النقدي من وإلى الخارج (مكنيات مستوردة أرباح ورواتب محولة إلى الخارج)

(XX) صافي العوائد غير المباشرة

ويتطلب الأمر في رأى الباحث قياس تلك القيمة بحيث تشمل العناصر التالية:

أ- إدخال أثر سعر الصرف والحماية الجمركية والإعفاءات الضريبية في الحسبان.

ب- استخدام الأسعار المحاسبية أو أسعار الظل للتعبير عن عناصر المعادلة السابقة بحيث يتم قياس مجمع العوائد والمنافع بوحدات متماثلة، التغلب على مشكلة القياس غير النقدي لبعض العناصر من جهة أخرى.

وفي هذا المجال يوضح البعض أن الأداء المالي يقوم على أساس الأسعار الفعلية التي تباع بها المنتجات وتشترى بها المدخلات. غير أن الأسعار الفعلية لا تتساوى بالضرورة مع الأسعار الاقتصادية التي تعبر عن التكلفة الحقيقية ..... ويترتب على ذلك أن الأداء المالي لا يمثل بالضرورة مستوى الأداء الاقتصادي الحقيقي عندما يتم تحديد الأسعار بمعزل عن قوى السوق ويؤكد *Enthoven* على نفس المعنى بقوله:

The real social costs an benefits ، where by the applications of shadow prices will be of great significationce.

ويؤكد تقرير مركز الأمم المتحدة للشركات متعددة الجنسيات الصادر عن عام ١٩٨٨ على أهمية هذا المعيار بطريقة غير مباشرة عندما أوضح :

Financial statements should ، therefore ، be coprehensive ، contatining all the information ، whether of a comprehensive ، containing all the information ، whether of a financial or non financial nature ، necessary for the purpose of nabling users to form asoun opinion of the financial positon and the results of the enetrpise as a whole

٢ ـ معيار المناسبة لمتطلبات التنمية في الدولة المضيفة:

أن تقييم دور الشركات متعددة الجنسيات في الدول المضيفة يجب أن يتم في اتجاه تحقيق الأهداف القومية لتلك الدول المضيفة. وهذا المعيار يتطلب تحديدا للأهداف الاقتصادية والاجتماعية للنشاط المطلوب قياس نتائجه وأن يتحدد لهذه الأهداف مدى بين حد أدنى وحد أقصى لمعدلات تحقيق الهدف، على أن يشمل القياس مقابلة ما تحقق بهذا المدى.

وعلى ذلك فإن معيار يتطلب – في رأى الباحث – وجود قائمة واضحة ومحددة للأهداف القومية تتدرج من المستوى القومي إلى المستوى الجزئي وتمتد لتشمل الأجل المتوسط إلى جانب الأجل القصير وبحيث يتضمن القياس تفسير للأداء ومدى مناسبة تلك الأهداف.

ولما كان تعدد القومية يمثل مشكلة خاصة بسبب صعوبة إدماج هذه الأهداف بصورة نتوصل منها إلى صافي العوائد من الشركة متعددة الجنسيات، فإن أحد المدخلين التاليين يمكن أن يفيد في هذا المجال:

أ-معالجة الأهداف المتعددة في صورة قيود في نماذج البرمجة الخطية ويكون الهدف هو تعظيم ناتج هذه الأهداف في ظل ظروف القيد التي تفرضها البيئة.

ب- وضع وتحديد الأهداف مقابل أوزان أو أهمية نسبية ويمكن التعبير عن ذلك بوضع معدلات ترجيح لكل مجموعة من الأهداف إلى بعضها عن طريق حساب درجات أهمية نسبية ويكون لهذه المجموعات احتمالات الحصول عليها.

ولقياس درجة تأثير الشركة متعددة الجنسيات على تحقيق الأهداف يمكن تحديد الوسط الحسابي لتقديرات الخبراء للتأثير النسبي للشركة على تحقيق الأهداف.

وفيما يلى نموذج مبسط لذلك:

مجموعة الأهداف	الأهمية النسبية	احتمال تحقق كل هدف	القيمة المتوقعة المرجحة لكل هدف
الأهداف الاقتصادية			
رئيسية	٨٤	٠,٥	٢٤.-
فرعية	٣٦	٠,١	٣,٦
الأهداف الاجتماعية			
رئيسية	٥٠	٠,٣	١٥.-
فرعية	٣٠	٠,١	٣.-
	٢٠٠	١	٦٣,٦

من الجدول السابق يتضح أهمية تحديد الأولويات وفقا للأهداف. وتحديد الأولويات القطاعية للتوازن بين قطاعات الإنتاج والخدمات والنية الأساسية.

وفي تقرير للأمم المتحدة عن أثر الشركات متعددة الجنسيات على التنمية أتضح للخبراء أن هذا الأمر لا يقتصر على توزيع المنافع بين هذه الشركات وبين الدول المضيفة بل يرتبط أيضا بعملية التنمية ككل وبأهداف التنمية ذاتها، ولذلك من الواجب على الدول المضيفة في هذا المجال أن تحدد بدرجة عالية من الدقة ذلك الحجم من المشروعات الأجنبية التي ترغب في الاعتماد عليه لمعاونتها في عملية التنمية التي تهدف إلى تحقيقها، وعلى أن توفر الدول المضيفة المؤسسات الوطنية القادرة على التعاون الجاد ووضع السياسات المناسبة لذلك.

وعلى ذلك فإن على المحاسبة والمحاسبين توفير معلومات من خلال النظم المحاسبية تساهم في الإجابة عن مناسبة أداء هذه الشركات مع متطلبات التنمية في الدولة المضيفة؟

وعن أهمية توافر مثل هذا المعيار أوضح المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين *AICPA* عند تعداده لأهداف القوائم المالية ما يلي:

Performance measures should be quantified in terms of identified golas.

ومن بين الأسس التي يمكن الاعتماد عليها في هذا المجال في ضوء أهداف التنمية بالدولة المضيفة ما يلي:

- أسس كثافة رأس المال.
- أسس كثافة القوى العاملة.
- أسس الإنتاجية الفنية (ميزة التخصص).

٣- معيار طبيعة المشاركة:

طبيعة المشاركة بين الشركة متعددة الجنسيات والدول المضيفة معيار يجب الاهتمام به في مجال تقييم دور هذه الشركات تفسير ذلك يتعين على المحاسبة والمحاسبين تبيان طبيعة ومدى المشاركة من جانب الشركات المتعددة الجنسيات في المجالات التالية:

أ. طبيعة الملكية

ما هي نسبة الملكية بين الطرفين؟ وما هي طبيعة انتقال تلك الملكية للدولة المضيفة؟ والإفصاح عن هذا العنصر من هذا المعيار يمثل مطلبا أساسيا في هذا المجال. وقد أوضح تقرير الأمم المتحدة الصادر عام ١٩٨٨ أهمية ذلك العنصر بما نصه أن على الشركات متعددة الجنسيات أن تفصح عن ما يلي:

- أسماء الشركات الأخرى المساهمة فيها ومواقعها.
- النسبة المئوية للحقوق المملوكة.
- المجال الجغرافي لعملها.
- الترتيبات المطلوبة في حالات نقل الملكية أو التحول أو التصفية.

ب. طبيعة الإدارة:

هل الإدارة العليا كلها بيد الشركة؟ وهل يوجد ممثلين من الدولة المضيفة في مجلس الإدارة؟ ومن هم أعضائه؟ وما هي طبيعة عملية التصويت في الجمعية العمومية؟ وما هي القيود المفروضة على المساهمين المحليين في هذا

المجال؟ كل هذه أسئلة أصبح من المرغوب الإفصاح عن إجابات لها في التقارير المالية التي تعدها هذه الشركات.

ج. طبيعة الرقابة:

ما هي طبيعة خضوع نشاط الشركة للرقابة من جانب الدولة المضيفة؟ من حيث تعيين مراقب الحسابات شروطه وعزله وحقوقه وواجباته ومسئولياته. وهل الرقابة عملية مغلقة أم مشتركة أم متروكة للدولة المضيفة؟ وما هي الاعتبارات الواجب مراعاتها في ممارستها؟

مع ملاحظة أن التشييد من جانب أي طرف في هذا المجال يمكن أن يكون سببا في إنهاء العلاقة بينهما.

د. طبيعة عمليتي الإنتاج والتوزيع:

أن هذا العنصر مفيد في مجال تقييم دور هذه الشركات في الدول المضيفة، وإن وجود قائمة للتدفقات النقدية أو على الأقل قائمة للتغيرات في المراكز المالية تعتبر ذات أهمية خاصة في هذا المجال.

ويجب أن يهتم المحاسب بأن تحتوي هذه القائمة على عناصر الموارد الداخلية وعناصر الموارد الخارجية كل في مجموعة مستقلة بالإضافة إلى كيفية التصرف في هذه الموارد من خلال عملية التوزيع.

٤- معيار قياس الآثار الحالية المتوقعة في التعامل مع السوق الدولي:

يفترض في المنهج المحاسبي المتكامل لتقييم دور الشركات متعددة الجنسيات أن يوفر معلومات حول أثر هذه الشركات على طبيعة العلاقات بين الدولة المضيفة والعالم الخارجي خاصة في المجالات التالية:

- نقل التكنولوجيا.
- الأثر على ميزان المدفوعات.
- أسعار التحويل.

أ- في مجال نقل التكنولوجيا تظهر أهمية الأمور التالية:

يجب اهتمام المحاسبين بقياس والإفصاح عن تكاليف نقل التكنولوجيا مقارنة بالإيرادات المتحققة منها: في إطار مفهوم المقابلة من أجل إعطاء صورة حقيقية وعادلة عن النشاط.

- أن تكاليف نقل التكنولوجيا للحصول على الأصول الملموسة يجب رسملتها واستهلاكها وتحديد الأسس التي يتم على أساسها هذا الاستهلاك.

- الإيرادات المتحققة من نقل التكنولوجيا يجب قياسها عند نقطة التبادل للمنافع الناتجة عنها.

ب- الأثر على ميزان المدفوعات:

يمكن قياس الأثر في هذا المجال كما يلي:

[قيمة الصادرات من الإنتاج والتحويلات الواردة الأخرى] — [قيمة مستلزمات الإنتاج والمدفوعات الأخرى]

كما يمكن في هذا المجال حساب معدل كفاية النقد الأجنبي المستخدم في الشركة. ويمكن حساب هذا المعدل كما يلي:

ع= ق ح م خ – ق ح ت خ

حيث ع تعبر عن معدل الكفاية

و ق ح م خ تعبر عن القيمة الحالية للمبيعات للعملة الأجنبية سواء المحلى منها أو الأجنبي

ق ح ت خ تعبر عن التكاليف السنوية بالعملة الأجنبية

ومع استخدام معدل الخصم المناسب يمكن عن طريق جداول القيمة الحالية التوصل إلى معدل الكفاية، وكلما كان هذا المعدل أكبر من الواحد الصحيح كلما دل ذلك على كفاءة النقد الأجنبي المتولد من الشركة متعددة الجنسيات.

جـ - أسعار التحويل:

أن من الأمور الأساسية في علاقة الشركات متعددة الجنسيات بالدولة المضيفة الإفصاح عن أسعار التحويل لعملياتها داخل وخارج هذه الدولة، وتحديد فيما إذا كانت الشركة تستخدم أسعار السوق أو أسعار أخرى بديلة، وما هي طرق تحديد هذه الأسعار البديلة؟

وتظهر أهمية هذا العنصر في دعم الثقة المتبادلة بين الطرفين حيث أن بعض المعارضين لهذه الشركات يرون أنها تلجأ إلى زيادة تكاليفها بأكثر من القيمة الحقيقية والأرباح بأقل من قيمتها الحقيقية عن طريق تسعير زائف للتحويل معتمدة على أن حكومة الدولة المضيفة ليس لديها الوسائل لاكتشاف مثل هذا التسعير الزائف.

ثالثاً: أساليب المنهج المحاسبي في القياس والتوصيل

أن الأساليب الخاصة بالمنهج المحاسبي المقترح في هذا المجال يجب أن تستند إلى المعايير السابقة، وأن يراعي فيها توافر العناصر التالية:

أ – احتياجات الدولة المضيفة من المعلومات.

ب- الأهمية النسبية طبقا لطبيعة القرارات المطلوبة.

جـ - التركيز على الأمور الجوهرية والأحداث الاقتصادية أكثر من التركيز على الشكل القانوني للمعلومات المطلوبة.

د- الثبات والاستمرارية في الأساليب المطبقة على مر الوقت.

هـ - القابلية للمقارنة داخل الدولة المضيفة، هذا الأمر يستلزم المواءمة بين الأساليب ومتطلبات ممارسة النشاط في هذه الدولة.

و – المصداقية والمناسبة والقابلية للفهم.

وتعتمد الأساليب الممكن تطبيقها في هذا المجال على التوسع في أساليب القياس والتوصيل، ومن ذلك كان القياس الاجتماعي في المحاسبة أمرا مرغوبا

فإنه أولى بالتطبيق على الشركات متعددة الجنسيات. وفيما يلي عرض لأهم هذه الأساليب التي تتمثل في اتجاهين أحداهما: يتمثل في استحداث قوائم إضافية عن نشاط هذه الشركات، والأخر يتضمن مزيدا من الإفصاح في القوائم التقليدية، وعن الجانب الأول يوصى الباحث بما يلي:

١- ضرورة إعداد قائمة للتدفقات النقدية ويمكن إعدادها في شكل مصفوفة تعبر فيها عن التدفقات الخارجية والتدفقات الداخلية نتيجة ممارسة نشاط الشركة.

٢- ضرورة إعداد قائمة للقيمة الاجتماعية المضافة. يتم من خلالها التعرف على الأثر الكلى والنهائي لنشاط هذه الشركات في الدولة المضيفة.

إعداد تقارير خاصة حسب الحاجة منها تقرير تحليل الاتجاه.

وتقرير عن معدل كفاية النقد الأجنبي، وتقرير عن أثر نقل التكنولوجيا.

وتقرير عن العمالة، وتقرير عن أسعار التحويل.

وعن الجانب الثاني فإن المزيد من الإفصاح في القوائم المالية التقليدية – يمثل مطلبا أساسيا -، وهذه الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغير في المركز المالي وقائمة التوزيع للأرباح بحيث تشمل العناصر المتعلقة بما يلي:

أ – الميزانية:

- الأصول الثابتة وكيفية اهتلاكها.
- الاستثمارات وكيفية تقييمها.
- المدينون والدائنون وكيفية معالجتها.
- الأصول المعنوية والدائنون وكيفية معالجتها.
- الأصول المعنوية (الشهرة، حق الاختراع .،،، الخ...)
- المخزون وطرق تقييمه.
- القروض طويلة الأجل.

- معاشات العاملين.
- الالتزامات الشرطية.
- العقود تحت التنفيذ والعقود المستقبلية.
- حق الملكية والاحتياطيات.

ب – قائمة الدخل:

- المبيعات الداخلية والخارجية.
- تكاليف التشغيل.
- الدخل من الاستثمارات.
- المكاسب والخسائر غير التشغيلية.
- ضرائب الدخل.
- الإيرادات والمصروفات غير العادية (تكاليف البحث والتطوير).
- الأجور وتبويبها.

جـ - قائمة التغيرات في المركز المالي:

- الإيرادات المتولدة من الداخل.
- الإيرادات المتولدة من الخارج.
- استخدام المصادر داخليا وخارجيا.

د – قائمة توزيع الأرباح:

- صافي الربح المرحل (المدور) من السنة السابقة.
- صافي الربح العام.
- توزيعات الأرباح مع بيان أساسها وسندها.

- الأرباح المدورة للعام القادم.

وبعد: فإن المنهج المحاسبي المطلوب في هذا المجال يتطلب جهدا خاصا للتعارف عليه بين كل من الشركات متعددة الجنسيات والدول المضيفة سواء من حيث المعايير الواجب أن يستند إليها وكذلك الأساليب التي يمكن الاعتماد عليها في هذا المجال.

وإن تحقيق التجانس والاتساق بين المعايير الدولية في هذا المجال يمثل ضرورة ملحة، هنا أوضح البعض ثلاثة نماذج يمكن دراستها:

- *Absolute uniformity.*
- *Circumstantial Uniformity.*
- *Purposive uniformity.*

وفي الفرع القادم عرض لمتطلبات المنهج المقترح في هذا الفرع كتتمة أساسية له.

الفرع الثالث

متطلبات تطبيق المنهج المقترح

لتطبيق المنهج المقترح في الفرع الثاني يتطلب الأمر – في رأى المؤلف – اتخاذ مجموعة من الترتيبات من جانب كلا من:

أ- إدارة الشركات متعددة الجنسيات.

ب- وزارة الاقتصاد في الدولة المضيفة.

جـ - المنظمات العالمية المختصة.

وفيما يلي طبيعة المتطلبات لدى كل طرف:

أ – إدارة الشركات متعددة الجنسيات:

يتطلب الأمر ما يلي:

١- قبول هذه الشركة لمبدأ تحقيق المصلحة للدولة المضيفة، والعمل على تحقيقه.

٢- قبول هذه الشركات لمبدأ المزيد من الإفصاح والمزيد من إعداد القوائم المالية عن أدائها، بما يساهم في ربط وتحديد الضرائب المستحقة على نشاطها.

٣- قبول هذه الشركات لحق الدولة المضيفة في الرقابة على نشاطها في إطار توازن المصالح.

ب- وزارة الاقتصاد في الدولة المضيفة:

يستلزم الأمر:

١- إصدار دليل عام عن المجالات الممكن دخول الشركات متعددة الجنسيات فيها مع توضيح الشروط المطلوبة في كل مجال تاركة التفاصيل لعقد الاتفاق.

٢- تبيان طبيعة المعاملة الضريبية، وتوزيعات الأرباح، والمعاملة والتحويلات إلى الخارج، وعدم التعديل فيها بالنسبة للشركات التي مارست نشاطها إلا بعد الرجوع إليها وإطلاعها على مبررات التعديل.

٣- تبيان طبيعة الرقابة على نشاط هذه الشركات سواء من حيث القائم بها، الأساليب، والتقارير الناتجة عنها.

جـ - المنظمات العالمية المختصة:

يتطلب الأمر استكمالا للمنهج المقترح ما يلي:

١- تأسيس منظمات إقليمية منظمة دولية تعنى بمتابعة نشاط هذه الشركات وأثرها على التنمية والعلاقات الدولية .

٢- إنشاء محكمة خاصة للفصل فيما قد ينشأ من خلافات بين الدول المضيفة وتلك الشركات.

٣- إصدار معايير دولية للمحاسبة والمراجعة يراعى فيها تقدير مصالح جميع الأطراف – وفي هذا المجال أوضح تقرير الأمم المتحدة ما يلي:

The group should serve as a form for discussion of the needs of home and host countries for establishment of standerds of accounting and reporting.

إن توفر مثل هذه المتطلبات يعتبر أمرا ضروريا إذا رغبنا في تحقيق الأهداف المعلقة على المنهج المحاسبي الواجب أن يكون في هذا المجال، وبدونها يفقد المنهج كثيرا من مقومات نجاحه.

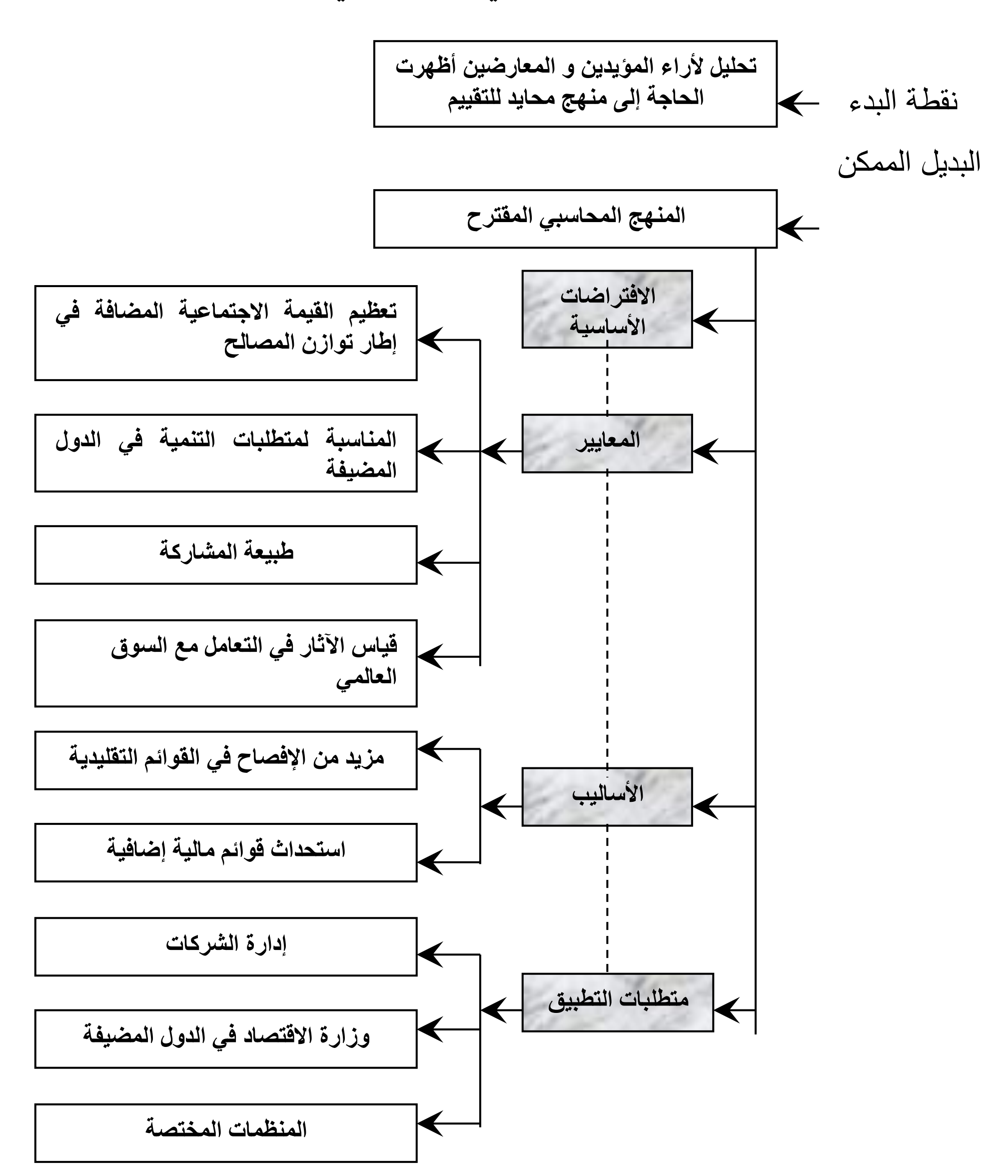
قضية للمناقشة (١٤)

يطمع المؤلف أن يكون في هذا المنهج المقترح أساس لما قد يفيد في تقييم دور الشركات متعددة الجنسيات في الدول المضيفة من خلال صياغة معيار محاسبي يتناول هذه الأنشطة من منظور الدول المضيفة. ونحن في انتظار هذا المعيار.

الخلاصــــــة

تضمنت هذه الدراسة تقديما لمنهج محاسبي مقترح لتقييم دور الشركات متعددة الجنسيات في الدول المضيفة ومتطلبات تطبيقه بعد تحليل لآراء المؤيدين والمعارضين لدور هذه الشركات.

ويمكن عرض خلاصة الدراسة في الشكل التالي:



(٥)

هيكل لمعايير السلامة المالية للمشروعات الاستثمارية

Structure of Correct Financial Standards for Investment Projects

مدخـــــل: [1]

بعد انتهاء الحرب الباردة بين القوتين الكبيرتين، تحول الاهتمام العالمي إلى الإسراع بمعدلات التنمية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين، واحتل الاستثمار اهتماما أكبر عن أي وقت مضى في معظم دول العالم وظهرت قضايا كثيرة تتعلق بمجالات الاستثمار وآثار الاستثمار، ومواقع الاستثمار، وتمويل الاستثمار، ومخاطر الاستثمار، مما حدا بالدراسات الحديثة إلى توجيه عناية خاصة إلى عمليات تحليل الاستثمار من جميع جوانبه سواء على المستوى الجزئي أو على المستوى الإقليمي أو المستوى الدولي.

وفي هذا الاتجاه يقع على المحاسبين دور أساسي في توفير البيانات المعلومات المفيدة لمقابلة هذه الاحتياجات التحليلية المعاصرة المرتبطة بالاستثمار والمشروعات الاستثمارية، وإن هذا الدور يتطلب تطويرا في عمل المحاسبين في الاتجاهين الأفقي والرأسي الأفقي بتوسيع مجالات الاهتمام، بحيث ترتبط بصورة أكبر فائدة باحتياجات عمليات تحليل الاستثمار، والرأسي بتطوير الأساليب والإجراءات المطبقة حاليا بما يتلاءم مع هذه الاحتياجات.

وفي مصر ومع اتجاهها إلى زيادة معدل النمو السنوي للناتج القومي بأكبر من معدل النمو السكاني فإن الاستثمار هو المدخل المناسب لتحقيق هذا الهدف القومي وإذا كانت المشروعات الاستثمارية يجب تحليلها – عند الموافقة عليها وعند تقييم أدائها – من أكثر من جانب فان التحليل المالي والمحاسبي يظل أحد الجوانب الأساسية في هذا التحليل خاصة من جانب الجهات الخارجية عن المشروع.

وفي هذا المجال توضح إحدى الدراسات الصادرة عام ١٩٩٤ أهمية هذه النتيجة كما يلي:

The changes in the structure of Egyptian economic system and the government's desire to increase the rate of economic growth required a major change in Egyptian accounting and

---

[1] - ورقة مقدمة لمؤتمر كلية التجارة ببنها

reporting system ، and the opcvernment decided to set the new standards.

مشكلة الدراسة:

تتمثل المشكلة: في عدم توافر المتطلبات المحاسبية المتكاملة من معايير وإجراءات وتقارير مالية والتي يمكن أن تساهم بصورة مباشرة في التعرف على مدى السلامة المالية للمشروعات الاستثمارية المستهدفة أو القائمة خاصة من جانب الجهات خارج المشروع، حيث تشترط الهيئات الدولية تلك السلامة للمساهمة في تدعيم المشروع الاستثماري، وتمثل جزءاً من المواثيق المالية في اتفاقيات عقد القروض معها، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى أثبتت تجارب البنك الدولي أن قدرا كبيرا من اللازم من الاستثمارات وجه إلى مشروعات عجزت عن تحقيق زيادة هامة ف بالنتائج واختيار عدد كبير من المشروعات أما على أساس أنها تحقق هيبة سياسية أو على أساس دراسات غير كافية لمعدل العائد المالي الممكن أن تحققه.

فروض الدراسة:

حتى يحقق التحليل المحاسبي النتائج المعلقة عليه يتطلب الأمر التعرف على وتحديد إجابات حول التساؤلات التالية:

- كيف يمكن التحقق من أن المشروع الاستثماري يحقق أو سيحقق إيرادات تتناسب مع متطلبات حجم الأموال المستثمرة فيه؟
- هل هيكل التمويل المستهدف أو القائم كاف لمواجهة الالتزامات الأساسية المرتبطة بالمشروع؟ وكيف يمكن التحقق من ذلك؟
- هل سيحقق أو يحقق المشروع الاستثماري السيولة الكافية بحيث يكون رأس المال العامل كافيا لمقابلة احتياجات التشغيل؟

هدف الدراسة:

محاولة تحديد هيكل متكامل لمعايير السلامة المالية للمشروع الاستثماري المستهدف أو القائم ومتطلبات تطبيقها في إطار عوامل جودة المعلومات المحاسبية واستنادا إلى خبرة البنك الدولي للإنشاء والتعمير في هذا المجال في الدول النامية.

خطة الدراسة:

تتناول الدراسة العناصر الرئيسية التالية:

- طبيعة السلامة المالية للمشروع الاستثماري.
- هيكل معايير السلامة المالية.
- عوامل الجودة في المعلومات المحاسبية المطلوبة.

طبيعة السلامة المالية للمشروع الاستثماري:

في تعريف البنك الدولي للمشروع الاستثماري أوضح انه "نشاط استثماري تنفق فيه الموارد المالية لخلق أصول رأسمالية تنتج منافع عبر فترة ممتدة من الزمن وانه نشاط ستنفق عليه الأموال توقعا لعائد، ويخضع بصورة منطقية للتخطيط والتمويل بوصفه وحدة"

ويرى المؤلف أن السلامة المالية للمشروع الاستثماري هي الحالة التي فيها يحقق المشروع أعلى معدل إيرادات وأعلى معدل سيولة في ظل هيكل تمويلي متوازن، مع الحفاظ على أكبر قدر ممكن من التوازن في الجوانب المرتبطة بنشاط المشروع.

بمعنى أن تحليل السلامة المالية للمشروع الاستثماري يمثل القاعدة الأساسية لتوفير بقية صور التحليل المرتبطة بهذا المشروع.

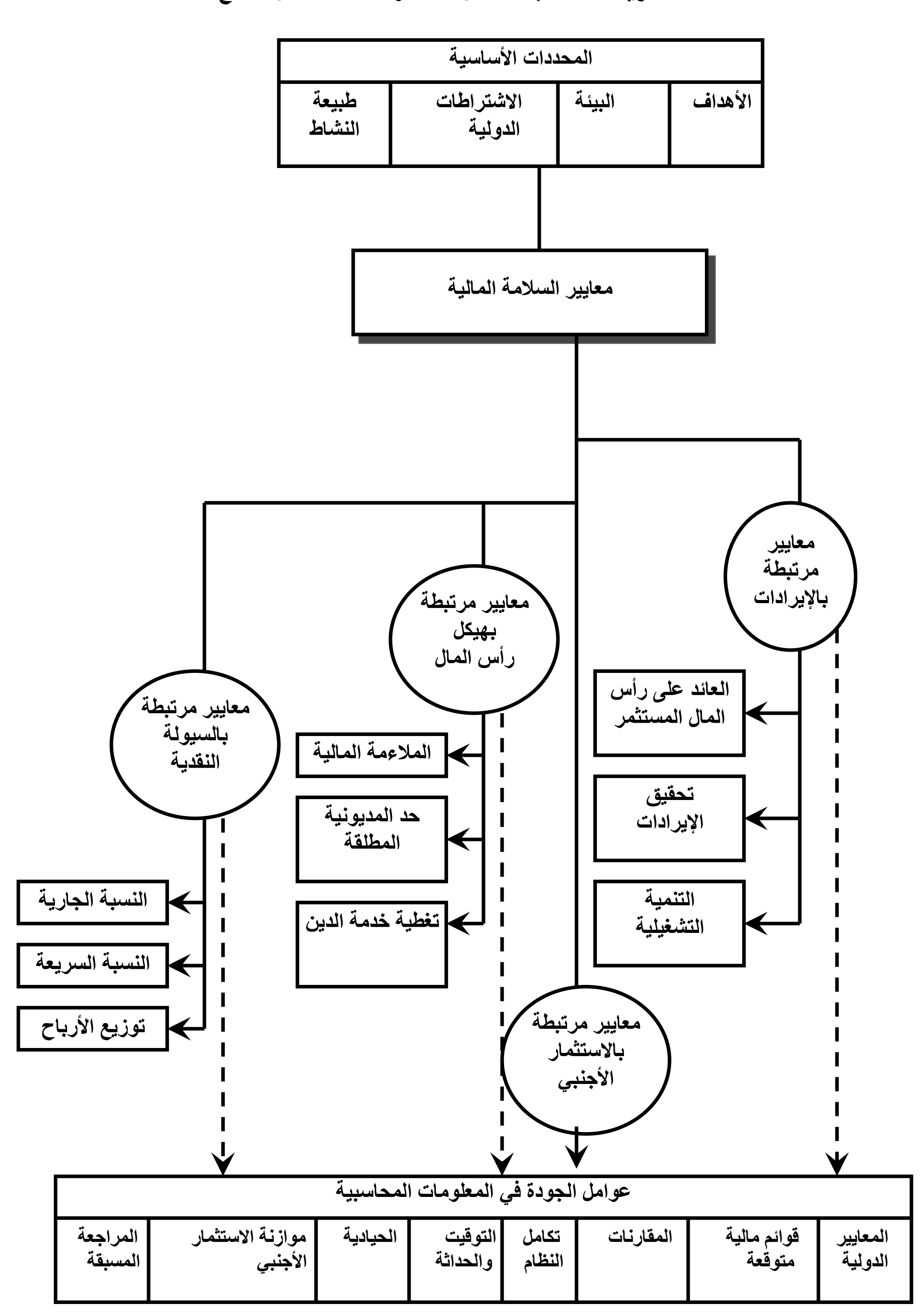
وعلى ذلك فانه وإن كان تحليل السلامة المالية هو الأساس الذي يعتمد عليه قرار قبول إنشاء أو استمرار المشروع الاستثماري، إلا أن التحليل المتكامل يجب

أن يتضمن بجانب ذلك تقييم الجوانب الخمسة الأخرى الموضحة حتى تكتمل الصورة المتوقعة أو المستهدفة للمشروع.

وعلى الرغم من أن الاستثمار خاصة الخارجي منه يجب أن يتحدد على ضوء التأثير التجميعي للاعتبارات الاستراتيجية والسلوكية والاقتصادية في الدولة ، إلا أن التحليل المالي يجب إعماله للمشروع الاستثماري وذلك حتى يمكن توفير إجابة حول التساؤلات التالية:

- كم هي قيمة رأس المال الواجب استثماره؟
- أي أنواع الآلات والمباني والمنشآت يجب ويمكن إعدادها؟
- أي عمل يمكن استخدامه؟
- كيف سيكون التمويل للمشروع الاستثماري؟
- ما هو معدل الخصم المناسب للتدفقات النقدية المتوقعة؟

ومن خلال خبرة البنك الدولي في الاستثمار في الدول النامية استطاع أن يرصد عددا من الملاحظات الأساسية حول معايير السلامة المالية للمشروع الاستثماري، وعند تطبيق هذه المعايير على المشروعات الاستثمارية في مصر أضاف الباحث إليها مجموعة معايير خاصة بالاستثمار الأجنبي وعلى ذلك فان الهيكل العام لهذه المعايير يمكن التعبير عنه في الشكل التالي:


المحددات الأساسية
الأهداف
البيئة
الاشتراطات الدولية
طبيعة النشاط
معايير السلامة المالية
معايير مرتبطة بالإيرادات
العائد على رأس المال المستثمر
تحقيق الإيرادات
التنمية التشغيلية
معايير مرتبطة بهيكل رأس المال
الملاءمة المالية
حد المديونية المطلقة
تغطية خدمة الدين
معايير مرتبطة بالسيولة النقدية
النسبة الجارية
النسبة السريعة
توزيع الأرباح
معايير مرتبطة بالاستثمار الأجنبي
عوامل الجودة في المعلومات المحاسبية
المعايير الدولية
قوائم مالية متوقعة
المقارنات
تكامل النظام
التوقيت والحداثة
الحيادية
موازنة الاستثمار الأجنبي
المراجعة المسبقة

هذا وقد ورد في المادة رقم ٤٧ من قانون الاستثمار أن تتولى الهيئة العامة للاستثمار الموافقة على تحويل صافي الأرباح إلى الخارج بعد بحث المستندات الخاصة بحالة المشروع المالية والتحقق بشكل خاص من تجنب الاحتياطيات المعتمدة وسداد الضرائب بعد انقضاء مدة الإعفاء الضريبي المنصوص عليها في القانون.

من الشكل السابق يمكن تحليل طبيعة هيكل السلامة المالية فيما يلي:

المحددات الأساسية:

تتمثل هذه المحددات في مجموعة من الضوابط الواجب العمل من خلالها عند تقييم السلامة المالية للمشروع الاستثماري وتشمل هذه المحددات على ما يأتي:

أ- الأهداف:

ضرورة تحديد الأهداف الرئيسية للمشروع الاستثماري من الناحية المالية فيما يلي:

- تحقيق الكفاءة الاقتصادية للسلع والخدمات التي ينتجها المشروع.
- تحقيق أفضل طريقة لتوزيع الدخل الناتج من المشروع على الطوائف المختلفة.
- تحقيق إيرادات تساعد على كفالة الموارد الضرورية للوفاء بجميع الأهداف المالية.

ب- البيئة:

أن البيئة التي يعمل فيها المشروع الاستثماري لها تأثير مباشر على طبيعة هيكل المعايير اللازمة للحكم على السلامة المالية للمشروع الاستثماري، وبالتالي يجب أن تتواءم هذه المعايير مع المتطلبات البيئية في المجتمع، وتعديل التشريعات المحلية بما يناسب ذلك.

ج- الاشتراطات الدولية:

بعد ظهور منظمة التجارة العالمية لتنفيذ ومتابعة قرارات أورجواي فان هذه الاشتراطات الواردة بها في مجال تبادل السلع والخدمات يجب أن تكن أحد المحددات الرئيسية في مجال الحكم على السلامة للمشروعات الاستثمارية، وإن انضمام مصر إلى هذه المنظمة يلقي على عمليات التخطيط والتقييم للمشروعات الاستثمارية عبئا خاصا يجب إدراكه من جانب المحاسبين.

د- طبيعة النشاط:

إن تحديد طبيعة النشاط للمشروع الاستثماري ينبغي أن يدخل في اعتباره مجموعة أساسية من الاعتبارات أهمها: حجم وطبيعة الطلب على السلعة أو الخدمة وحجم السوق ومجموعات المستهدفين وتشكيلة التقنية المطلوبة في ضوء الإمكانات المحلية وإمكانية استغلالها ومدى توافر الموارد البشرية والمالية المطلوبة وتقدير عام لمعدلات العائد الاقتصادي والمالي وإدراك أية قيود إدارية أو حكومية.

ذلك لأن طبيعة نشاط المشروع وما يحيط به من مخاطر يمثل محدداً أساسياً عند تطبيق معايير السلامة المالية.

ومن استعراض الشكل السابق يتضح أن معايير السلامة المالية تتضمن ثلاث مجموعات رئيسية ويتفرع من كل منها عدد من المعايير الفرعية، وقد أضاف الباحث إلى المجموعات الثلاث المطبقة من قبل البنك الدولي والهيئات العالمية مجموعة رابعة تتعلق بالاستثمار الأجنبي.

وقد لاحظ الكاتب عند التعرض لهذه المعايير بالدراسة أو الممارسة ما يلي:

- الحديث عن هذه المعايير باعتبارها منفصلة أو مستقلة عن بعضها، لكن الأمر ليس كذلك فالسلامة المالية حالة كلية يساهم في الحكم عليها مجموعة من المعايير والأصل فيها هو التكامل والتفاعل وليس الانفصال والاستقلال.

- تفسير نتائج تطبيق المعايير يجب أن يكون في ضوء المحددات الرئيسية الموضحة فالتفسير هنا ليس مطلقا بل يتأثر بطبيعة النشاط محل الدراسة على سبيل المثال مع بقاء المحددات الأخرى ثابتة.
- يجب التفرقة بين المشروعات الاستثمارية ذات العائد غير المباشر كمشروعات البنية الأساسية والمشروعات الاستثمارية ذات العائد الاقتصادي في مجال تطبيق معايير السلامة المالية الموضحة.
- التحليل للسلامة المالية يجب أن يتم على المستوى القومي المستهدف للمشروع الاستثماري وكذلك المستوى النوعي: ففي ضوء التركيبة المفترضة لكل من هيكل التمويل وهيكل الاستثمار يمكن تحديد الجهات الخارجية كهيئة الاستثمار أو الهيئات الدولية للتمويل.
- التحليل في الدول النامية خاصة التي يزيد فيها الاستثمار الأجنبي يجب أن يتضمن مجموعة من المعايير لتقييم السلامة المالية للاستثمار الأجنبي من جانب الدول المضيفة.

وبناء على ذلك يوضح البعض:

The first important skill of good capital investment decision- maker is the ability to identify relevant information.

هذا وقد تطلبت اللائحة التنفيذية للقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ انه في حالة إصدار سندات أو صكوك تمويل أن تتضمن نشرة الاكتتاب نسب الهيكل التمويلي ونسب الربحية.

في ضوء ما تقدم فانه يمكن عرض طبيعة العمل بالمعايير السابقة كما يلي:

أ- مجموعة المعايير المرتبطة بالإيرادات:

هدف هذه المجموعة هو التحقق من تحقيق المشروع الاستثماري الإيرادات الكافية، والكفاية هنا يمكن الحكم عليها من خلال المعايير الفرعية التالية:

١- معدل العائد على رأس المال المستثمر:

حيث يتطلب الأمر أن تكون الإيرادات السنوية كافية لتغطية نفقات التشغيل والضرائب فضلا عن تحقيق معدل عائد سنوي على رأس المال المستثمر في المشروع ككل، ومعدل العائد المناسب في هذا المجال يعادل معدل العائد الذي تحصل عليه نفس الموارد في الدولة في ظل ظروف سوقية تنافسية، ويمكن استخدام أسعار الفائدة في الدولة كنقطة انطلاق مفيدة في هذا المجال.

ورأس المال المستثمر يقصد به المتوسط السنوي للقيمة الجارية لصافي الأصول العامة في المشروع وفي فترات التضخم يراعى تعديل قيم الأصول لتعكس التغير في مستويات الأسعار.

وهذا المعيار يمثل في خبرة البنك الدولي الأساسي المقبول بصفة عامة والمستخدم في كثير من الدول لتقييم الأداء المالي للمشروعات الاستثمارية ذات العائد الاقتصادي بشرط استناده إلى مبادئ محاسبية مقبولة قبولا عاما.

هذا ويمكن قياس معدل العائد بالأسعار الحقيقية بواسطة عمليات إعادة التقييم المنتظمة للأصول المملوكة للمشروع.

$$\text{ومعدل العائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{صافي المبيعات}} \times \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{صافي الأصول}}$$

ويفضل البعض صياغة معادلة المعدل كما يلي:

$$\frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة والفوائد}}{\text{صافي الأصول}}$$

ثم مقارنته بمتوسط الصناعة.

بينما معدل العائد على رأس المال في هذه الدراسة يتمثل فيما يلي:

$$\frac{\text{الإيرادات السنوية – تكاليف التشغيل والضرائب}}{\text{المتوسط السنوي للقيمة الجارية للأصول (مع إمكانية تعديلها بأثر التضخم)}}$$

ومقارنة الناتج بمعدل الفائدة السائدة في الدولة.

٢- معدل التغطية للإيرادات:

يهدف هذا المعيار إلى التعرف على ما قدمه المشروع الاستثماري من مصادر داخلية في كل سنة تعادل نسبة مئوية محددة من المصروفات الرأسمالية السنوية بعد الوفاء بالآتي:

تكاليف التشغيل، وخدمة الدين، والضرائب، وأرباح الأسهم، والزيادات في راس المال العامل.

ولما كانت الاحتياجات الرأسمالية مختلفة من سنة لأخرى فقد يكون من المناسب مقارنة صافي الأموال المحققة في سنة معينة مع متوسط المصروفات الرأسمالية لثلاث أو أربع سنوات منها السنة السابقة والسنة الحالية.

وهذا المعيار يفيد كبديل لمعيار معدل العائد على رأس المال المستثمر في الأحوال التي لا ترى فيها الحكومة الأخذ بمعدل العائد المستند إلى الأصول المعاد تقييمها، والمدى الذي يمكن أن يتحقق فيه هذا لمعيار يبدأ من ١٠% من المتطلبات الرأسمالية حتى ١٠٠% منها وأحيانا أكثر من ذلك، في ضوء خبرة البنك الدولي في هذا التحليل.

٣- معيار النسبة التشغيلية:

هذا المعيار يستخدم بدرجة اقل من المعيارين السابقين من قبل الجهات الخارجية، وهو يرتبط بقياس نسبة التكاليف التشغيلية إلى الإيرادات وبحيث تكون

الإيرادات كافية على الأقل لتغطية هذه التكاليف بما في ذلك الإهلاك والصيانة الكافيين.

ولتحسين نتائج تطبيق هذا المعيار يتطلب الأمر اتخاذ تدابير من جانب إدارة المشروع الاستثماري والدولة للإقلال من حجم التكاليف التشغيلية والقضاء على حجم الفاقد والطاقات العاطلة، وهذه التدابير نحن في حاجة إليها في مصر.

تتأثر هذه النسبة (الرافعة) بعنصرين هما التكاليف الثابتة ومستوى المبيعات حيث يوجد تناسب طردي مع النسبة ومستوى التكاليف الثابتة وعكسي مع مستوى المبيعات.

ب- مجموعة المعايير المرتبطة بهيكل رأس المال:

تعتبر قائمة التدفقات النقدية المصدر الأساسي لتطبيق الاختبارات اللازمة للمعايير الخاصة بالإيرادات وتلك المرتبطة بالسيولة، وفي هذا المجال يوضح البعض:

Cash flow statement provides information as the firm's liquidity and the firm's ability to generate funds internally to finance its growth.

إن توافر الأموال الكافية ليس فقط من اجل استكمال المشروع وإنما من اجل تشغيله وصيانته تعتبر جزءا رئيسيا في تحليل السلامة للمشروع الاستثماري وتتضمن هذه المجموعة المعايير الفرعية التالية:

١- معايير الملاءمة المالية:

يقيس هذا المعيار مدى ما يوفره المشروع الاستثماري من الملاءمة المالية في ظروف التشغيل غير الملاءمة بالإضافة إلى الظروف الطبيعية ومراعاة كل من مخاطر الأعمال المتمثلة في عدم التأكد من اختلاف المصروفات والإيرادات حسب طبيعة النشاط ونوعه والمخاطر المالية المتمثلة في حالات عدم التأكد من حجم الالتزامات المرتبطة بالاقتراض .

ويلاحظ في هذا المجال وجود تناسب عكسي بين مخاطر الأعمال والمخاطر المالية، بحيث إذا استطاع المشروع الاستثماري تخفيض مخاطر الأعمال فيه فانه يستطيع قبول مخاطر مالية مرتفعة نسبيا في شكل نسبة مرتفعة من الدين إلى أسهم رأس المال مع ملاحظة ما للتضخم من اثر على زيادة المخاطر المرتبطة برأس المال المقترض، وفي حالة عدم وجود مخاطر مالية عندما يكون كل رأس المال في صورة أسهم فقد يؤدي إلى عدم وجود الالتزام المالي المرتبط بسداد الديون ذلك لأنه في مثل هذه الحالة يجب حساب تكلفة الفرصة البديلة للأموال المتوفرة لدى المشروع عند استخدامها في أغراض أخرى .

٢- معيار تغطية أعباء الديون:

والذي ينطبق في كل مرة يجري التفكير فيها في عقد قرض جديد طويل الأجل وهذا المعيار تم بمدى توافر قدرة نسبية للمشروع تتمثل في الإيرادات بعد خصم نفقات التشغيل والفوائد وانه على الرغم من تحديد المستوى الملائم لتغطية عبء الديون تعد مسألة تقديرية إلا أن التغطية التي ينص عليها في معظم قروض البنك الدولي هي ١,٥ ويمكن أن تتفاوت في مدى من ١,٣ إلى ٢ أو أكثر تبعا لمقدار الاستقرار في نشاط المشروع لتغطية عبء الدين على اصل الدين والفوائد مستقبلا بما في ذلك عبء الدين المقترح في أي سنة ولا يتم الأقدام على الدين إذا ما تم هذه التغطية، وفي هذا المجال تستخدم أيضا نسبة الديون إلى الأسهم، وقد استخدم البنك الدولي نسبة في هذا المجال تمثل ٦٠:٤٠ في قروضه لسنوات عديدة وحققت نتائج مرضية بصفة عامة (١٤) وفي بعض الأحيان كانت تقبل نسبة ٧٠:٣٠ بالنسبة للمشروعات ذات القدرة الكسبية الموثوق فيها، وبالنسبة للوسطاء الماليين تكون النسبة ٧٥:٢٥ أو ٣:٧ و٩:١ للوسطاء ذوي السجل الجيد والخبرة الطويلة.

٣- معيار حد المديونية المطلق:

والذي يحدد مبلغ الديون الذي يمكن تحملها سنويا دون أخطار مسبق، وعادة ما يتم استخدام هذا المعيار في حالة صعوبة استخدام المعيارين السابقين بسبب عدم مرونته، والحالة النموذجية لتطبيقه هي حالة مرفق عام له هيكل رأس المال يتكون بالكامل أو في الأغلب كاشتراط قانوني من الديون (١٥) ومن أنواع القيود المختلفة الأكثر شيوعا أن يضع المقرضون الخارجيون حدا لما يمكن توزيعه من الأرباح على حملة الأسهم لحماية حقوقهم والمحافظة على رأس المال.

جـ- مجموعة المعايير المرتبطة بالسيولة:

الهدف من هذه المجموعة ضمان توفير رأس مال عامل كاف للوفاء بالالتزامات في الوقت المناسب وتتضمن هذه المجموعة المعايير الفرعية التالية:

١-معيار التداول:

ويعبر عنه في المعادلة التالية:

$$\text{كفاية رأس المال العامل} = \frac{\text{الأصول المتداولة (الجارية)}}{\text{الالتزامات المتداولة (الجارية)}}$$

وتبين هذه المعادلة مدى تغطية الالتزامات القصيرة الأجل بأصول يمكن تحويلها إلى نقدية في فترة تتساوى مع مدة استحقاق الالتزامات مع ملاحظة أن هذا المعيار يتأثر بطبيعة عمليات الإنتاج والبيع وعلى خصائص السوق المتاح للإنتاج ويجب ألا تقل هذه النسبة عن ١:١ والنسب التي تتراوح بين ٢:١ و ٤:١ هي الأكثر شيوعا في عمليات البنك الدولي، وتتميز هذه النسبة بأنها موضوعية وبسيطة وسهلة الفهم، كما انه يمكن حسابها ببيانات مالية معيارية، وهي جيدة بقدر جودة الحسابات التي تعتمد عليها.

٢-معيار النسبة السريعة (السيولة):

وهي من النسب البديلة والأكثر تحديدا حيث يستبعد منها المخزون باعتباره اقل الأصول المتداولة سيولة وأكثر ما يحتمل أن يحدث فيه خسائر إذا ما كانت أحوال الاقتراض معاكسة، وفيها يتم المقارنة بين الأصول ذات السيولة العالية وبين مجموع الالتزامات الجارية وعادة ما ينص على نسبة تبلغ ١:١.

٣-معيار قيود توزيع الأرباح:

يتخذ هذا المعيار وسيلة لضبط المعيارين السابقين (التداول ونسبة السيولة) بحيث تنخفض حصة الأرباح الموزعة إلى اقل قدر ممكن لتحسين النسبتين السابقتين أو تأجيل سداد حصة الأرباح لحين تدبير مصادر إضافية للسيولة المطلوبة.

د- مجموعة المعايير المرتبطة بالاستثمار الأجنبي:

لما كانت الدول النامية ستظل لفترة طويلة تتلقى استثمارات من الدول المتقدمة فانه من الضروري إدراك اثر هذه الاستثمارات على السلامة المالية للمشروع الاستثماري ويقترح الباحث في هذا المجال ما يلي:

١- معيار حجم المساهمة:

ذلك لأن حجم المساهمة في هذا المجال سواء في شكل استثمار مباشر أو قروض يترك أثره على هيكل راس المال، ويجب في هذه الحالة وضع حد أقصى لما يمكن أن يساهم به الاستثمار الأجنبي تجنبا لمخاطر انسحابه المفاجئ من المشروع ويعرضه لمخاطر الفشل والإفلاس.

وقد وجد بعض الباحثين (ستوتمن) أن الكمية المتراكمة للاستثمار الأجنبي المباشر في بلد نامي ترتبط سلبيا بمعدل النمو الاقتصادي في المدى الطويل.

كما وجد بورنتشاير انه في حين تكون كمية الاستثمار الجاري المباشر مرتبطة إيجابياً بمعدل النمو الاقتصادي إلا أن درجة توغل الشركات المتعددة الجنسيات

مرتبطة سلبيا بمعدل التكوين الرأسمالي ومعدل النمو التاليين ويمكن التعرف على درجة توغل الشركات المتعددة الجنسيات كما يلي:

قيمة الأسهم الرأسمالية التي تتحكم فيها الشركات المتعددة الجنسيات إلى مجموع الأسهم الرأسمالية أو إلى المجموع الكلي لسكان الدولة.

٢- معيار نوع المساهمة:

يجب على الدول المضيفة وضع حدود على نوعية الاستثمارات الأجنبية التي تقبلها سواء في صورة أصول ملموسة أو نقل معرفة وخبرة تكنولوجية أو حق استغلال بحيث يبقى للمشروع المصري تواجد ملموس وفي هذا المجال توجد عادة خمس صور للاستثمار الأجنبي على الدولة أن تختار من بينها التشكيلة المناسبة وهذه الصور هي:

- إنشاء شركة تابعة بالدولة المضيفة لتملك وإدارة المشروع الاستثماري.
- تقديم قرض من قبل البنك الدولي للحكومة لمنحة لجمعية تعاونية ثم سداد القرض على مدى فترة زمنية طويلة.
- تقديم منحة للدولة النامية من قبل دول متقدمة لغرض محدد.
- حصول الدول النامية على قرض من مجموعة بنوك أجنبية.
- تقديم أصول المشروع من قبل الدول المتقدمة للدولة النامية وتقاضي ثمنه على عدد من السنوات بفائدة منخفضة.

٣- معيار ضمانات المساهمة:

ضرورة العناية بصياغة العقود المبرمة مع الشركات والجهات الأجنبية بشأن حقوقها والتزاماتها قبل المشروع الاستثماري في مصر ومراعاة اثر التضخم على هذه الالتزامات.

هذا وقد تضمن قانون الاستثمار مجموعة من الضمانات لهذا الاستثمار منها أن يكون تحويل رأس المال المستثمر وكذلك تحويل الأرباح التي يحققها المشروع إلى الخارج بأعلى سعر صرف معلن في تاريخ التحويل.

هيكل مقترح لقياس السلامة والتي تستخدم عادة من قبل البنك الدولي والجهات الخارجية للتعرف على السلامة المالية للمشروع الاستثماري يلاحظ عدم وضوح العلاقة بينها من ناحية وكيفية التعرف على المستوى الكلي للسلامة المالية من ناحية أخرى.

وعلى ذلك يمكن في رأي الباحث أن يعبر عن العلاقة بين العناصر السابقة في المعادلة التالية (في حالة وجود استثمار أجنبي) .

مستوى السلامة المالية للمشروع الاستثماري = (نتائج اختبارات القوة الإيرادية + نتائج اختبارات هيكل رأس المال + نتائج اختبارات السيولة + نتائج اختبارات الاستثمار الأجنبي)

ومثل هذه المعادلة تتفادى أخطاء التفسير الذي قد يحدث عند ظهور احد العناصر مرتفعا ويؤخذ وحده دليل على السلامة المالية بينما تكون هي غير ذلك، ولتأكيد ذلك فقد تكون اختبارات السيولة جيدة ولكن القوة الإيرادية ضعيفة أو هيكل رأس المال غير متوازن.

وللتوصل إلى نتائج مقبولة من المعادلة السابقة يمكن العمل بما يلي:

أ- تحديد وزن نسبي لكل عنصر من العناصر الأربع السابقة من ١٠٠ حسب طبيعة النشاط للمشروع الاستثماري وفي شكل مدى لكل عنصر تحدده الهيئة العامة للاستثمار ويمكن تفسير ذلك كما يلي:

حالة عدم وجود استثمار أجنبي:

- اختبارات القوة الإيرادية من ٣٠-٤٠%
- اختبارات هيكل رأس المال من ٢٥-٣٥%
- اختبارات السيولة من ١٥-٢٥%

وفي حالة وجود استثمار أجنبي تكون الأوزان النسبية كما يلي:

أ. يخصص للاستثمار الأجنبي نسبة تعادل نصف نسبته إلى رأس المال المستثمر ثم يوزع الباقي بالنسب المقترحة السابقة.

ب. يتم تطبيق اختبارات العناصر الأربعة عن طريق المعايير الاثني عشر الموضحة وتتحدد قيمة لكل عنصر على ضوء هذه الاختبارات.

ج. يتم الحكم على مستوى السلامة المالية على أساس المجموع الكلي وفي ثلاث مستويات كما يلي:

مستوى جيد من ٧١% حتى ١٠٠%

مستوى متوسط من ٤٠% حتى ٧٠%

مستوى ضعيف اقل من ٤٠%

وبناء على ذلك يمكن التعبير عن السلامة المالية في الشكل التالي:

١٠	٢٠	٣٠	٤٠	٥٠	٦٠	٧٠	٨٠	٩٠	١٠٠

ضعيف	متوسط	جيـــد

عوامل الجودة في المعلومات المحاسبية المطلوبة:

أوضح مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في عرضه لأهداف القوائم المالية ما يلي:

Financial reporting should provide information that is useful to present and potential investor and creditors and other users in making rational investment ، credit ، and similar decisions. The imormation should be comprehensive to those who have a reasonable understanding of business and economic activities and arewilling to study the information with reasonable diligence.

من استعراض معايير السلامة المالية للمشروعات الاستثمارية يتضح أنها تعتمد على مصدر أساسي في حسابها وهو القوائم والتقارير المالية التي يعدها المحاسبون، وإذا كانت هذه القوائم لا تتضمن المعلومات المحاسبية بأعلى مستوى ممكن من الجودة فان النتائج التي تترتب على العمل بهذه المعايير ستكون مضللة بقدر ضعف المصدر الذي استندت إليه.

وقد أكدت خبرة البنك الدولي في هذا المجال أن الرصد الفعال لخطط التنمية يعتمد على كفاية أنظمة جمع البيانات الإدارية ودون توافر المعلومات المنتظمة بصورة معقولة لا تستطيع الحكومات معالجة القضايا الرئيسية في مجالات الاستثمار حال نشأتها.

وقد أكد على هذا الجانب البعض بقوله:

The foreign loan and equity inflows should be included in the resource statement.

وحتى تحقق المعلومات المحاسبية الجودة المطلوبة منها في هذا المجال

يجب أن تتوافر فيها في مصر العوامل التالية:

- متاحة
- شفافة
- ملائمة
- قابلة للفهم
- معدة طبقاً لمعايير الملائمة

ويؤكد البعض على أهمية ذلك العنصر كما يلي:

The harmonization of accounting standards or the reduction in the international diversity of national accounting standards can have a significant impact on the international flow investment capital ، economic development ، and the efficient allocation of sources.

١- الاهتمام بإعداد القوائم المالية المتوقعة بما يمكن أن تحتويه من قيمة تنبؤية تساهم في زيادة ملائمة المعلومات المحاسبية.

٢- الاهتمام بإعداد قائمة التدفقات النقدية للمشروعات الاستثمارية في مصر، لتوفير مصدر ملائم لتطبيق معايير السيولة المالية، والاهتمام بإجراء المقارنات في التقارير المالية لأكبر عدد من السنوات السابقة بما يحقق القيمة التقييمية للمعلومات المحاسبية فيزيد من ملاءمتها.

٣- إعادة النظر في تكامل مكونات النظام المحاسبي ومراعاة إدماج نظام التكاليف مع النظام المحاسبي في المشروع الاستثماري وتقييمه كل فترة دورية متوسطة الأجل والتحقق من مدى الاعتماد على البيانات والمعلومات التي يولدها.

٤- التوقيت والحداثة في المعلومات المحاسبية ونشرها للاستخدام الخارجي بطريقة قابلة للفهم، وذلك لان هذا العامل يمثل مشكلة في معظم الدول النامية.

٥- الحيادية في توفير المعلومات المحاسبية وإمكانية التحقق من صحتها بواسطة مراجعين خارجيين مستقلين تتوافر فيهم عنصر كفاءة الأداء المهني.

٦- ضرورة إعداد موازنة خاصة للاستثمار الأجنبي رغم الصعوبات التي تواجه ذلك – تتضمن حجم ونوع وتوقيت وضمانات هذا الاستثمار.

٧- الحاجة إلى تطبيق المراجعة المسبقة *Post Audit* للمشروعات الاستثمارية للتحقق من السلامة المالية لها قبل التعاقد على تنفيذها.

وبعد:

إن إتباع المشروع الاستثماري لأساليب فعالة لترشيد وتحسين عملية الاستثمار من خلال إطار متكامل يتم من خلاله تجميع البيانات وتحليلها وتحديد أولويات الاستثمار، وبحث بدائل المشروع والتعرف على جميع الاعتبارات المحيطة به على مستوى القطاع يفرض على المحيطين ومتخذي القرار سلوكا أكثر انضباطا يضمن اخذ جميع المشكلات والقضايا ذات الصلة في الاعتبار ويخضعها للتحليل المنتظم قبل الوصول إلى القرارات وتنفيذها، وإذا ما طبق هذا المنهج بشكل سليم في مجال تحليل السلامة المالية فانه سيزيد بدرجة كبيرة من الأثر الإنمائي للموارد الاستثمارية المحدودة بالدولة.

نتائج الدراسة

تضمنت الدراسة عرضا لخبرة البنك الدولي للإنشاء والتعمير في مجال الدول النامية فيما يتعلق بتحليل السلامة المالية للمشروع الاستثماري، وأهميته وكيفية إجراء مثل هذا التحليل من خلال ثلاث مجموعات من المعايير ترتبط بالإيرادات وهيكل رأس المال والسيولة النقدية وأضاف لها الباحث مجموعة رابعة تتعلق بالاستثمار الأجنبي لمواءمة ذلك مع طبيعة النشاط الاستثماري في مصر.

كما أوضحت الدراسة أهمية العلاقة بين مجموعات معايير السلامة المالية وبين العوامل الأساسية الواجب توافرها في جودة المعلومات المحاسبية المناسبة لإجراء هذا التحليل .

وانتهت الدراسة إلى النتائج التالية:

١- يتضمن هيكل السلامة المالية للمشروع الاستثماري نتائج اختبارات مجموعة عناصر ثلاث رئيسية هي مدى القوة الايرادية ومدى التوازن في هيكل رأس المال ومدي كفاية السيولة بالإضافة إلى عنصر رابع يتعلق بالاستثمار الأجنبي أن وجد في المشروع ومثل هذه الحالة الكلية التي يمكن معها تحديد مستوي السلامة المالية للمشروع الاستثماري .

٢- يمكن التحقق بقدر كبير من الدقة من أن المشروع الاستثماري سيحقق إيرادا كافيا يتناسب مع حجم الأموال المستثمرة فيه عن طريق إيجاد طريقة مناسبة لهذا العائد يمكن معها تفادى عجز المشروع الاستثماري عن تحقيق زيادة ملموسة في النتائج.

٣- يمكن التحقق من توازن هيكل رأس المال عن طريق مجموعة من الاختبارات تستند إلى ثلاثة معايير رئيسية ترتبط بالملائمة المالية وحد المديونية وتغطية أعباء الدين.

٤- يمكن قياس السيولة النقدية للمشروع الاستثماري عن طريق مجموعة من المعايير ترتبط بالنسبة الجارية والنسبة السريعة وضوابط لتوزيع الأرباح.

٥- يمكن قياس الاستثمار الأجنبي عن طريق استخدام ثلاثة معايير فرعية تتعلق بحجم هذا الاستثمار ونوع الاستثمار والضمانات المرافقة لهذا الاستثمار.

٦- يعتمد الرصيد والتقييم الفعال للخطط الاقتصادية على مدى توافر أنظمة معلومات كافية ومن بينها النظام المحاسبي الذي يوفر لواضعي السياسات بيانات ومعلومات ملائمة وفي الوقت المناسب عن مصادر الأموال وأوجه استخداماتها ورأس المال العامل والدخل من التشغيل ومعاملات الديون إلى غير ذلك من المعلومات الضرورية.

وبناء على ذلك يوصي المؤلف في هذا المجال بما يلي:

١- ضرورة قيام الدولة بالإفصاح عن خططها في مجال الاستثمار على نطاق واسع موضحا بها الأولويات القومية مع ضرورة المشاركة مع القطاع الخاص أثناء وبعد إعداد هذه الخطط.

٢- ضرورة توافر المرونة في السياسات والبرامج الاستثمارية بما يسمح لها بالتوافق مع الظروف المتغيرة وظهور معلومات جديدة حتى لا تضطر المنشأة مع صعوبة تعديل برامجها إلى انخفاض العائد من المشروعات ومن ثم عجز ميزان المدفوعات وتأخير التنمية .

٣- ضرورة اتخاذ الترتيبات اللازمة لرفع جودة المعلومات المحاسبية في مصر لمقابلة احتياجات التعرف على المستوى الكلى للسلامة المالية ومن ذلك:-

- توفير متطلبات تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة .
- إعداد قوائم مالية مستقبلية .
- تكامل النظم المحاسبية الفرعية في نظام عام .
- رفع مستوى الأداء بمكاتب المحاسبة لتحقيق الحيادية في عمليات التدقيق

- تطبيق المراجعة المسبقة للمشروعات الاستثمارية قبل التنفيذ .
- إعداد قائمة التدفقات النقدية المستقبلية.

مع ملاحظة أن النشرة رقم ٩٥ لـ *SFAS* أوضحت الإرشادات الواجب على مستخدمي هذه القائمة مراعاتها وصنفت هذه الإرشادات في أربعة مجالات هي:

- التدفقات النقدية من الاستثمارات.
- الفوائد والتوزيعات المحصلة.
- الفوائد المدفوعة.
- العمليات غير النقدية.

٤- ضرورة إعداد موازنة خاصة للاستثمار الأجنبي تتضمن الحجم والنوع والضمانات وبيان ما تحقق منها والأسباب التي أدت إلى وجود اختلافات في التنفيذ.

٥- إعداد تقارير محاسبية إضافية للإفصاح عن المستوى الكلي للسلامة المالية للمشروع الاستثماري أثناء تنفيذه يراعى فيها الأخذ بالقيم الجارية ومراعاة أثر التضخم ونشرها كل فترة دورية بما يفيد الأطراف الخارجية في هذا المجال.

قضية للمناقشة (١٥)

في إطار التقييم المحاسبي للسلامة المالية للمشروعات الاستثمارية أثناء ممارستها لأنشطتها هل تعارف المحاسبون على إطار عام يمكن تطبيقه في هذا المجال يراعي جميع المحددات المرتبطة بنشاط هذه المشروعات؟ نتمنى أن نرى ذلك.



(٦)

إدارة التغيير وأثرها على إعادة هيكلة توزيع الفائض في منظمات الأعمال

Change Management & Restructuring of Surplus Distribution

مقدمـــــة:[١]

إدارة التغيير وتطوير منظمات الأعمال التحدي الحقيقي خلال القرن القادم مما يتطلب التخطيط لها وتوفير الآليات اللازمة لتنفيذها وتحتل أهمية خاصة في الدول الناهضة التي تحاول إلا تتخلف عن مسايرة الاتجاهات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة وفي إطار مجموعة من القيود والمحددات فرضتها المنظمات والاتفاقيات الدولية.

ورغم ما تقدم سيظل العنصر البشري هو العنصر الحاكم في إدارة التغيير وتطوير منظمات الأعمال مما يتطلب التركيز عليه في الدول الناهضة أكثر من غيره من الموارد الأخرى، وقد قيل في هذا المجال:

It you dig very deeply into any problem, you will get to people.

مشكلة الدراسة:

عندما تتواجد شركات واستثمارات عربية وأجنبية في مصر يظهر معها موضوع تحويل حصص المساهمين في الأرباح خارج البلاد فضلا عن وجود مجموعة من المصالح المتعارضة للأطراف المستفيدة من عملية توزيع الفائض في منظمات الأعمال، وهنا تظهر التساؤلات الأساسية في هذه الدراسة:

١- ما هو الهيكل الملائم لتوزيع الفائض في منظمات الأعمال المعاصرة في ضوء المتغيرات الدولية والإقليمية الحالية والمستقبلية والاهتمامات المحلية؟

٢- هل يلزم أن يكون هيكل توزيع الفائض من خلال قانون أم يكتفي بالنظام الأساسي وقرارات الجمعيات العامة لمنظمات الأعمال؟

٣- كيف نرسم الخطوط الحمراء بين المناطق المتنازعة على الفائض في منظمات الأعمال؟

١- ورقة علمية مقدمة فى مؤتمر شركة وايد سريفس، القاهرة .

هدف الدراسة:

يستهدف الباحث في هذه الدراسة ما يلي:

١- تحليل لطبيعة العلاقة في تطور توزيع الفائض بين الفئات المتعارضة المصالح.

٢- تبيان اثر التغير على إعادة هيكلة توزيع الفائض في منظمات الأعمال.

٣- تقديم إطار مقترح لهيكل توزيع الفائض في منظمات الأعمال في مصر.

خطة الدراسة:

في إطار تساؤلات الدراسة وتحقيقا لأهدافها تم تناول الدراسة من خلال العناصر التالية:

- دراسة مقارنة للهيكل الحالي لتوزيع الفائض في منظمات الأعمال.
- فلسفة توزيع الفائض وعلاقتها بالمحددات المحلية والعالمية.
- هيكل مقترح لتوزيع الفائض في منظمات الأعمال.

أولاً: دراسة مقارنة للهيكل الحالي لتوزيع الفائض في منظمات الأعمال

منظمات الأعمال في مصر من حيث الشكل القانوني تتخذ شكل شركات أشخاص وشكل شركات أموال والأولى أكثر عددا واقل مساهمة في الإنتاج المحلي الإجمالي على عكس الثانية.

وتوزيع الفائض في شركات الأشخاص يخضع لعقد تكوين الشركة واتفاق الشركاء وهيكل التوزيع عادة ما يركز على مصلحة الملاك ويتجه إلى توزيع معظم الفائض على الشركاء ويتم صرفه نقدا أو إعادة استثماره في الشركة بشروط خاصة.

ولم يتدخل المشرع في تحديد هيكل توزيع الفائض في شركات الأشخاص لطبيعتها واتصال الملكية بالإدارة بينما لجأ المشرع إلى تحديد العناصر الأساسية

لهذا الهيكل في شركات الأموال لانفصال الملكية عن الإدارة من جهة ولحماية حقوق الأطراف الأخرى المرتبطة مصالحها بالمنظمة.

والملاحظ في هذا الشأن أن القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية والقانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية قد اهتما بتبيان توزيع الفائض في كل من الشركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسئولية المحدودة القطاع الخاص وقطاع الأعمال العام.

والمستعرض لأحكام هذين القانونين ولائحتهما التنفيذيتين يجد تشابها في كثير من المواقع واختلافا في قليل منها، وفيما يلي تحليل مقارن لهيكل توزيع الفائض في كل نوع منها:

١- مضمون الأرباح القابلة للتوزيع:

هي الأرباح الصافية مستنزلا منها ما يكون قد لحق برأس مال الشركة من خسائر في سنوات سابقة وبعد تجنيب الاحتياطيات المنصوص عليها في المادتين ١٩٢،١٩٣ من اللائحة التنفيذية (المادة ١٩٤ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١) وقد ورد نص متطابق في اللائحة التنفيذية للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ في المادة ٣٨ منها.

وقد اتجهت كل من اللائحتين إلى توضيح أن الربح القابل للتوزيع يختلف عن الربح الصافي بحيث يمكن التعبير عن العلاقة بينهما كما يلي:

الربح القابل للتوزيع = الربح الصافي – الاحتياطي القانوني + الاحتياطي النظامي.

وهذا التوجه الذي ذهبت إليه كل من اللائحتين ليس متعارف عليه بين المحاسبين فالربح القابل للتوزيع يمثل الأرباح الصافية بعد خصم الضرائب وقبل خصم الاحتياطيات أيا كان نوعها، ومن الغريب أن نجد أن النماذج المرفقة باللائحة التنفيذية للقانون لحساب الأرباح والخسائر قد ذهبت مذهبا مختلفا عن

المضمون الوارد في اللائحة ويتفق مع المضمون المتعارف عليه بين المحاسبين حيث يتضح من استعراض النماذج أن:

صافي أرباح العام القابلة للتوزيع هي آخر رقم في حساب الأرباح والخسائر وقبل خصم أية احتياطيات.

والأمر في هذا المجال يتطلب توفير عنصر الاتساق بين التعريف والنماذج المرفقة.

٢- الأرباح المحتجزة (الاحتياطيات والفائض المرحل)

لم يرد تعريف لهذه الأرباح في القانون أو اللائحة وفي هذا المجال يمكن التعبير عنها بأنها تتمثل في جميع أنواع الاحتياطيات والأرباح المرحلة للعام القادم أو بمعنى آخر هي الأرباح القابلة للتوزيع مطروحا منها ما تقرر توزيعه على المساهمين والإدارة العليا والعاملين.

وتعريف هذه الأرباح وتحديد نسبتها أمر مطلوب للإدارة وللجمعية العمومية حتى تساهم في اتخاذ القرارات المناسبة في مجال تدوير جزء الفائض في استثمارات الشركة.

٣- الأرباح الموزعة:

تتمثل هذه الأرباح في ما تقرر توزيعه نقدا أو عينا على ثلاث فئات رئيسية هي:

- المساهمون.
- الإدارة العليا.
- العاملون.

وقد حرص المشرع في كل من اللائحتين التنفيذيتين على توضيح قواعد التوزيع للأرباح كما يلي:

لائحة القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١	لائحة القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١	العنصـــــــر
لا يقل عن ١٠% من الأرباح الموزعة نقدا	لا يقل عن ١٠% من الأرباح الموزعة	نصيب العاملين
ولا يزيد ما يصرف نقدا على مجموع الأجور السنوية	ـــــ	ـــــ
لا تزيد عن ١٠% من الربح المقابل للتوزيع	لا تزيد عن ٥% من الربح المقابل للتوزيع	مكافآت مجلس الإدارة
٥% من راس المال دفعة أولى	٥% من رأس المال دفعة أولى	المساهمون والعاملون

٤- الأرباح الرأسمالية من

في اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أورد المشرع انه يجوز للجمعية العامة بناء على اقتراح مجلس الإدارة أو الشريك أو الشركاء المديرين بحسب الأحوال توزيع نسبة من الأرباح الصافية التي تحققها الشركة نتيجة بيعها اصل من الأصول الثابتة أو التعويض عنه بشرط إلا يترتب على ذلك عدم تمكين الشركة من إعادة أصولها إلى ما كانت عليه أو شراء أصول جديدة (المادة ١٩٥).

بينما أورد المشرع في اللائحة التنفيذية للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ انه لا يجوز توزيع الأرباح التي تحققها الشركة نتيجة التصرف في اصل من الأصول الثابتة أو التعويض عنه.

تعليق:

١. من استعراض أهم عناصر هيكل توزيع الفائض في منظمات الأعمال في مصر نجد أن الاختلاف الأساسي كان في مدى جواز توزيع الأرباح الرأسمالية التي تتحقق من بيع بعض أصول الشركة وكذلك في الحد الأقصى لمكافآت أعضاء مجلس الإدارة حيث كان ٥% في شركات قطاع الأعمال العام ، ١٠% في شركات القطاع الخاص وذلك بعد حجز الاحتياطي

القانوني والنظامي (إن وجد) وتوزيع دفعة أولى للمساهمين لا تقل عن ٥% من رأس المال.

٢. يحتاج الأمر إلى ضبط مضمون المصطلحات في كل من القانون واللائحة التنفيذية حيث يتطلب الأمر على سبيل المثال ما يلي:

أ- تحديد المقصود برأس المال عند الحديث عن نسبة ٥%.

ب- تحديد المقصود بالأرباح التي يتقرر تحديد نسبة لأعضاء مجلس الإدارة منها.

ج- عند تبيان المساهمين أشير بجانبها إلى العاملين ولم تتضح النسبة بينها.

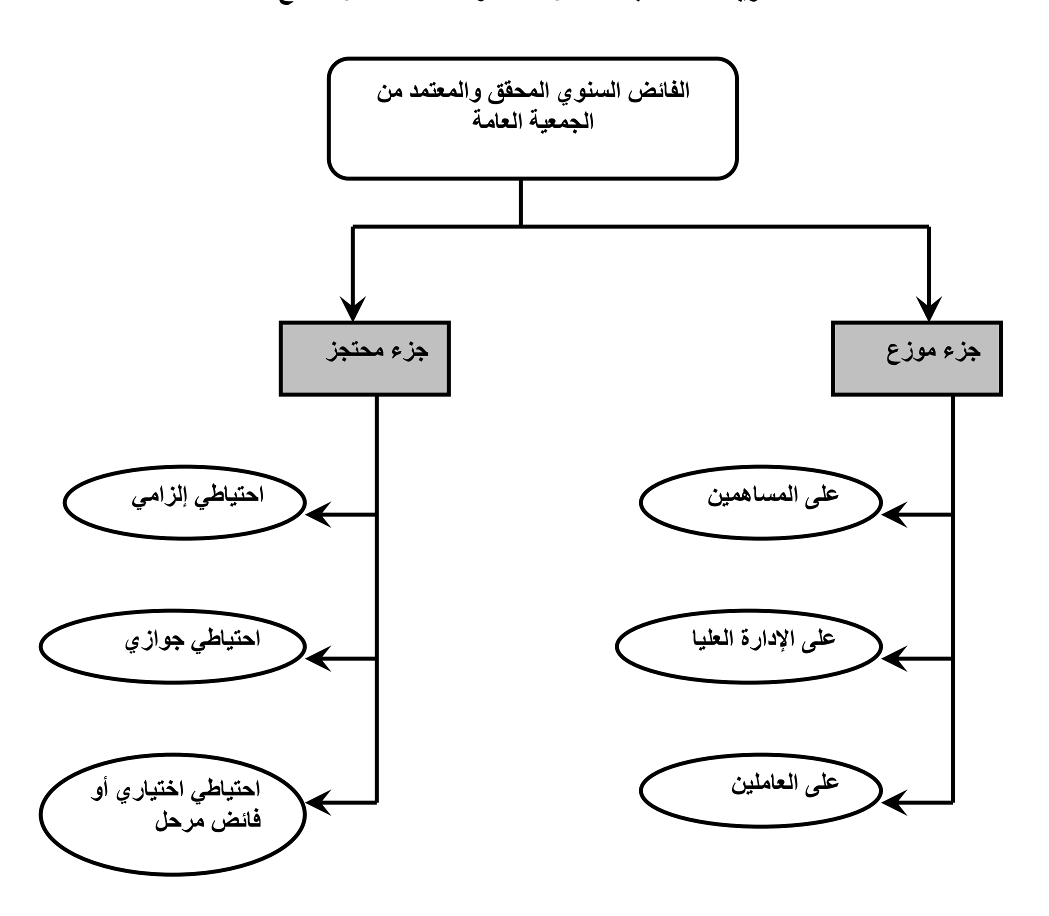
د- توفير عنصر الاتساق بين النصوص والنماذج المطلوبة للقوائم المالية.

٣. حرص الشرع أكثر في القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية على تبيان نسبة الاحتياطي النظامي والاحتياطيات الأخرى في الوقت الذي لم يوضح فيه القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته مثل هذا الأمر حيث ورد أن الاحتياطي النظامي بحد أقصى ١٠% من الأرباح الصافية بعد حجز الاحتياطي القانوني والاحتياطي النظامي وتوزيع ٥% من رأس المال على المساهمين والعاملين ونسبة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، في الوقت الذي جاءت فيه هذه الأمور غير محددة في القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م.

ثانياً: فلسفة توزيع الفائض وعلاقتها بالمحددات المحلية والعالمية

المستعرض لتطور فلسفة توزيع الفائض في منظمات الأعمال يمكن أن يلاحظ أنها بدأت بالتركيز على تحقيق مصلحة الملاك ثم بعد انفصال الملكية عن الإدارة بدأت في منح الإدارة العليا والتنفيذية جزءا من الفائض المتحقق ثم ما لبث في مرحلة ثالثة أن راعت تدعيم المركز المالي لمنظمة الأعمال تجاه أية آثار سلبية مستقبلية غير متوقعة بتكوين احتياطيات لذلك.

وتلخيصا لما تقدم يمكن عرض هيكل وفلسفة توزيع الفائض في منظمات الأعمال المعاصرة فيما يلي:



وأن نسبة كل جزء منها إلى الآخر تتوقف على التشريعات القائمة وظروف كل منظمة ومعنى ذلك أن توزيع الفائض كله أو حجزه كله أمران لا يحظيان بالقبول العام من جانب أصحاب المصالح في منظمات الأعمال، ومعنى ذلك أن توزيع الفائض يجب أن يبنى على أساس تحقيق أعلى قدر ممكن من المصالح للفئات المرتبطة بمنظمات الأعمال بطريق مباشر أو غير مباشر وعلى ذلك فهل الفئات السابقة هي وحدها المفترض توزيع الفائض السنوي عليها؟

إن المتغيرات المحلية والدولية تستدعي إعادة هيكلة توزيع الفائض بحيث يشتمل على مقابلة احتياجات معاصرة ضرورية هي الحفاظ على البيئة، والارتقاء بمستوى الجودة عن طريق تدعيم نشاط الأبحاث في منظمات الأعمال، وإيجاد

الأسلوب الملائم لمنح مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والعاملين وهنا يتطلب الأمر أن تستند فلسفة توزيع الفائض على الأسس العامة التالية:

١- تلبية احتياجات المساهمين في الحصول على جزء نقدي أو عيني من الفائض المحقق.

٢- تلبية احتياجات الإدارة العليا في الحصول على جزء نقدي من الفائض المحقق.

٣- تلبية احتياجات العاملين في الحصول على جزء من الفائض المحقق.

٤- تدعيم الموقف المالي لمنظمات الأعمال والحفاظ على رأس المال سليما بتكوين احتياطيات أساسية.

٥- تلبية احتياجات تنمية البيئة المحيطة بمنطقة الأعمال.

٦- تلبية احتياجات البحث العلمي والارتقاء بمستوى جودة المنتجات.

وإذا كانت هذه المطالب الأساسية التي يجب أن تستند إليها فلسفة توزيع الفائض في منظمات الأعمال المعاصرة تظهر مع ذلك مجموعة من التساؤلات حول كل عنصر منها يتطلب الأمر تحديد واختيار الأسلوب المناسب لمعالجتها وهذه التساؤلات هي:

١- تلبية احتياجات المساهمين:

- ما هي النسبة المطلوب توزيعها من الفائض منسوبة إلى رأس المال المصدر أم المدفوع؟
- ما علاقة النسبة المقترحة بمعدل العائد على الودائع في البنوك في الدولة؟
- ما هو ترتيب المناسب لحجز هذه النسبة من الفائض المحقق؟
- ما هي محددات التوزيع النقدي أو العيني للنسبة المخصصة؟

٢- تلبية احتياجات الإدارة العليا:

- ما هو الترتيب المناسب لاستقطاع هذه النسبة؟
- هل يلزم أن يكون لها حد أقصى وكيف يتحدد؟
- كيفية توزيعها على أعضاء الإدارة العليا؟

٣- تلبية احتياجات العاملين في الحصول على جزء من الفائض المحقق:

- ما هي النسبة المقبولة للتوزيع النقدي على العاملين؟
- متى يكون التوزيع العيني مرغوبا؟
- هل تقدم النسبة كلها في شكل نقدي؟

٤- تدعيم المركز الدولي للمنظمة بتكوين احتياطيات:

- ما هي أنواع الاحتياطيات المرغوبة؟
- ما هو الترتيب الملائم لحجز الاحتياطيات المطلوبة؟
- هل يتطلب الأمر وجود حد أدنى وحد أقصى لهذه الاحتياطيات؟
- ما هي محددات استخدام هذه الاحتياطيات؟

٥- احتياجات تنمية البيئة:

- هل استقطاع نسبة من الفائض لتنمية البيئة المحيطة يعد أمرا مطلوبا؟
- ما هو حجم النسبة الملائمة للاستقطاع؟
- ما هو ترتيب الاستقطاع المناسب؟
- هل يتم الاستخدام بواسطة الشركة أم جهات أخرى متخصصة؟

٦- احتياجات البحث العلمي والارتقاء بمستوى الجودة:

- ما هي النسبة الممكن تجنبها في هذا المجال؟

- ما هو الترتيب الملائم لهذه النسبة؟
- كيف يتم استخدام المبالغ المخصصة للبحث العلمي؟

وأخيراً: متى يعتبر باقي الفائض المرحل للعام القادم ظاهرة صحية أو غير صحية في منظمات الأعمال المعاصرة، وما هو الحد الأدنى أو الأقصى له؟.

ثالثاً: هيكل مقترح لتوزيع الفائض في منظمات الأعمال

من استعراض العنصرين السابقين يتضح أن الأمر في حاجة إلى إعادة هيكلة لتوزيع الفائض في منظمات الأعمال لمقابلة متطلبات التطورات المعاصرة محليا وإقليميا ودوليا، وتستند إعادة الهيكلة على تحقيق هدف أساسي هو "تحقيق أعلى قدر ممكن من المصالح بين الفئات المرتبطة بالمنظمة من: مساهمين وعاملين وإدارة عليا وتدعيم مسيرة الشركة وتنمية البيئة فضلا عن الخزانة العامة" ذلك لان الانحياز إلى أية فئة سيكون على حساب مصالح الفئات الأخرى.

والخزانة العامة تعتبر شريكا رئيسيا في الفائض القابل للتوزيع وان كانت تحصل على حقها قبل الوصول إلى الرقم القابل للتوزيع في صورة ضرائب على الدخل.

في هذا المجال يؤكد البعض على ذلك بقوله:

Probably the most straight forward way to understand the role federal income taxes is to consider the government as a partner in every business activity.

محددات الهيكل المقترح:

يستند الهيكل إلى المحددات التالية:

١- عدم تضمين الأرباح القابلة للتوزيع للمكاسب الرأسمالية وترحيلها إلى حساب احتياطي إحلال الأصول.

٢- تخصيص نسبة من الفائض القابل للتوزيع لتنمية البيئة.

٣- تخصيص نسبة من الفائض للبحث العلمي والارتقاء بمستوى الجودة.

٤- حجز الاحتياطيات الكافية والملائمة لظروف عمل الشركة لتدعيم مسيرتها، مع استحداث احتياطي لموازنة التوزيعات.

٥- توزيع نسبة من الأرباح على كل من المساهمين والعاملين.

٦- توزيع نسبة من الأرباح على أعضاء مجلس الإدارة.

وتبرز أهمية توزيع جزء من الأرباح على أعضاء مجلس الإدارة من أهمية الدور الذي تقوم به الإدارة العليا في تحقيق هذه الأرباح وقد أجرى استفتاء في الولايات المتحدة الأمريكية عن أكثر الشركات نجاحا واحتوت القائمة على عشر شركات في مختلف مجالات الأعمال ما بين النقل والخدمات المالية والإدارة والتكنولوجيا والترفيه وغيرها وشارك في الاستفتاء ما يزيد على ١٢٠٠٠ شخص من أكثر الناس معرفة بعالم الأعمال في الولايات المتحدة، من بين مديرين ورجال أعمال ومحللي الأوراق المالية، وقد تبين أن السبب الحقيقي في نجاح هذه الشركات يرجع إلى رؤسائها التنفيذيين، حيث تبين من تحليل الاستفتاء أن هناك عناصر خمسة يجب توافرها في الإدارة العليا هي:

- الرؤية الصحيحة والواضحة للأمور.
- اكتساب حب وإخلاص العاملين.
- إيجاد الظروف المولدة للطاقة والملهمة للعاملين.
- العقلانية والحنكة في اتخاذ القرارات.

وتظهر أهمية تخصيص نسبة لتنمية البيئة إلى المتغيرات العالمية والدولية ومتطلبات تنفيذ القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٤ في شأن البيئة حيث ورد بالمذكرة الإيضاحية لهذا القانون وجوب مراعاة التأثيرات البيئية لأي مشروع قبل الموافقة عليه، وتحديد نطاق أمان للمشروعات ذات التأثير الضار على البيئة وان يشتمل

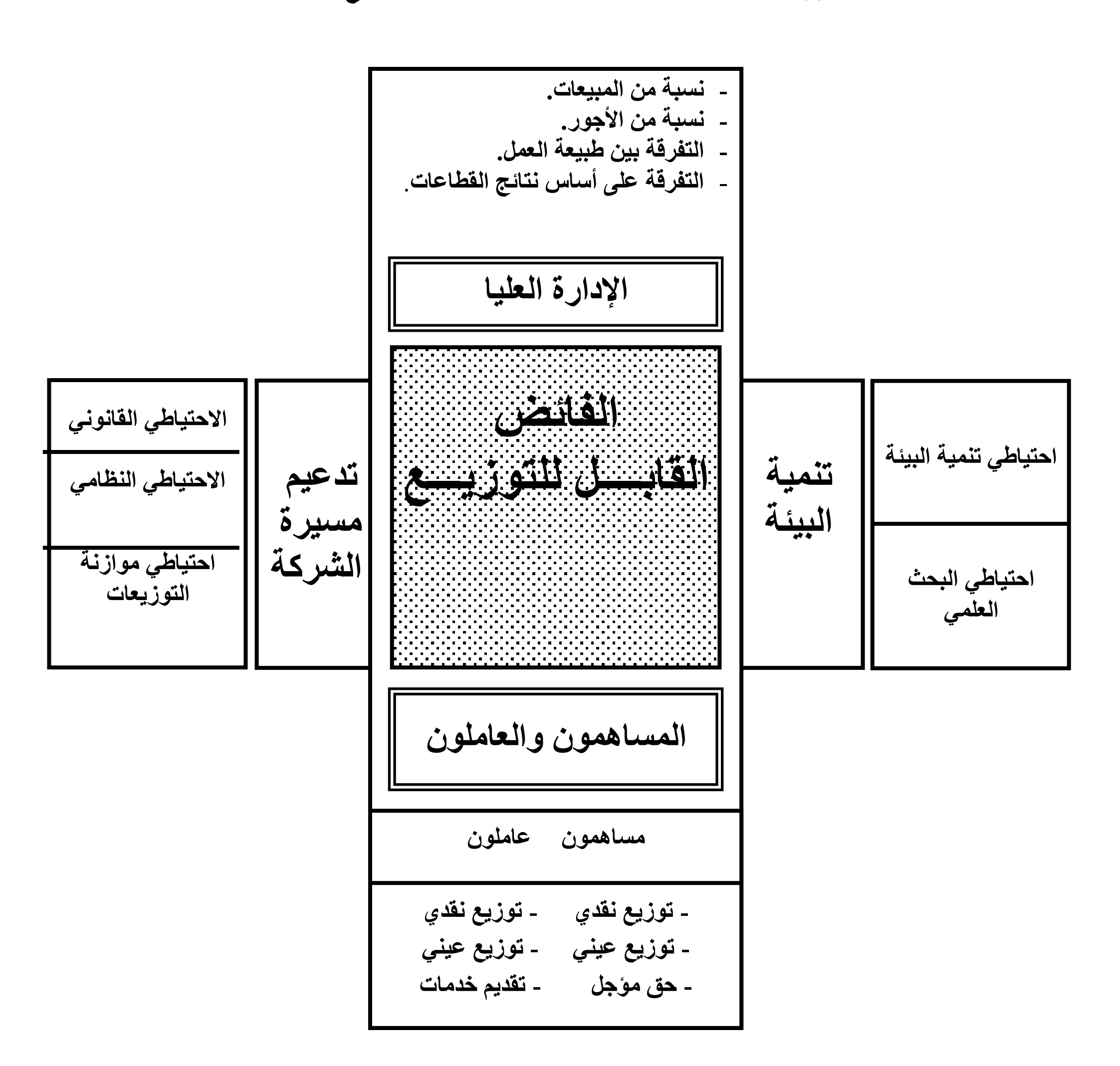
القرار أو الترخيص بإقامة أي مشروع على الإجراءات التي يلزم اتخاذها لمنع أو تقليل الأضرار بالبيئة، وان يكون هناك إشراف مستمر للتأكد من تنفيذ هذه الإجراءات وان يحظر تداول المواد والنفايات الخطرة بغير ترخيص من الجهة الإدارية المختصة .

كما أوضح تقرير التنمية البشرية لعام ١٩٩٢ للأمم المتحدة أن مشاريع التنمية قد تكون صحيحة تقنيا واقتصاديا، ومع ذلك يمكن أن تسبب ضررا اجتماعيا وسياسيا وبيئيا كبيرا.

كما ترجع أهمية تخصيص نسبة من الأرباح للبحث العلمي والارتقاء بمستوى الجودة إلى أن ذلك أصبح ضرورة حياة لاستمرار هذه المنظمات في مجتمع الأعمال ويمكن توجيهها إلى إنشاء أو تطوير مراكز بحوث في الشركة أو توجيهها إلى مركز البحث العلمي والجامعات في مقابل خدمات تحصل عليها من هذه الجهات.

أما عن احتياطي موازنة التوزيعات فهو يمثل ضرورة في ظل الظروف المتغيرة في النشاط لمنظمات الأعمال وبحيث يحقق ذلك الاستقرار النسبي لأسعار أسهم الشركات في سوق الأوراق المالية عندما تكون الأرباح الموزعة على الأسهم احد العوامل الأساسية في تحديد السعر السوقي لأسهم الشركة.

وبناء على ما تقدم يكون الهيكل المعدل لتوزيع الفائض في منظمات الأعمال في مصر على النحو التالي:



وستظل المشكلة القائمة هي كيفية تحديد الحصص بين الأضلاع الأربعة الرئيسية السابقة بمعنى أن:

The problem is: Where we can draw the line?

والجديد في الهيكل المقترح عن المطبق حاليا يتلخص فيما يلي:

١- عدم تضمين الأرباح القابلة للتوزيع للمكاسب الرأسمالية .

٢- تخصيص نسبة لتنمية البيئة.

٣- تخصيص نسبة لموازنة التوزيعات.

ولعل في هذا الإطار ما يفيد عند إعادة النظر في هيكل ملائم لتوزيع الفائض في منظمات الأعمال في مصر وغيرها من الدول العربية، ويتطلب تحديد تفاصيل النسب لكل عنصر مراعاة المحددات الرئيسية في كل دولة.

نتائج الدراسة

في محاولة من الباحث لاستجلاء فلسفة وهيكل توزيع الفائض في منظمات الأعمال المعاصرة ظهرت النتائج التالية:

- يوجد تشابه إلى حد كبير بين الهيكل الوارد في كل من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية والقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية.
- الاختلاف بين القانونين واضح في بند الأرباح الرأسمالية والحد الأقصى لمكافآت مجلس الإدارة.
- عدم الاتساق بين المضامين الواردة بالقانون واللائحة والنماذج المحاسبية للقوائم المالية.
- الحاجة إلى ضبط مضامين المصطلحات المرتبطة بالفائض وتوزيعاته.
- عدم تمشي الهيكل الحالي مع المتطلبات المعاصرة.

وعلى ذلك يوصي المؤلف بما يلي:

١- إعادة النظر في فلسفة وهيكل توزيع الفائض في منظمات الأعمال في مصر بما يحقق أعلى عائد ممكن للفئات الأساسية المرتبطة بتلك المنظمة.

٢- اقتصار التشريع على تبيان الإطار العام لهيكل التوزيع لمنظمات الأعمال وقواعد مكملة في اللائحة تاركا التفاصيل للجمعية العامة للشركة.

٣- عدم تضمين الأرباح القابلة للتوزيع للمكاسب الرأسمالية من بيع الأصول.

٤- ضرورة أن يتضمن الهيكل المقترح تخصيص عام لأربعة عناصر أساسية هي:

- المساهمون والعاملون.
- الإدارة العليا.
- البيئة والبحث العلمي.
- تدعيم مسيرة الشركة.

قضية للمناقشة (١٦)

هل يمكن أن تتم تعديلات على قانون شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسئولية المحدودة ولائحته التنفيذية فيما يتعلق بأحكام توزيع الأرباح القابلة للتوزيع بحيث يتم إلزام الشركات بتخصيص نسبة ١% من الربح القابل للتوزيع لصندوق دعم البحث العلمي و١% من الربح القابل للتوزيع لصندوق تنمية البيئة لدى وزارة قطاع الأعمال؟ أتمنى ذلك.

ثبت بأهم المصطلحات — *List of Terms*

المحاسبة عن المعاشات	*Accounting for pensions*
تكلفة الخدمة الجارية	*Current service cost*
جداول الوفاة	*Mortality*
القياس الاجتماعي	*Social measurement*
الوحدة المحاسبية	*Accounting Unit*
الشهرة	*Goodwill*
الشهرة السالبة	*Negative Goodwill / Badwill*
الشهرة المكتسبة	*Inherent Goodwill*
الشهرة المتولدة ذاتياً	*Interally Gene*
تحديد	*Identifying*
الإدراك	*Perception*
الشركات متعددة الجنسيات	*Multinational companies*
الدول المضيفة	*Host countries*
الفائض	*Surplus*
توزيع الفائض	*Surplus Distribution*
المسئولية الاجتماعية	*Social responsibility*
ضريبة الدخل	*Income tax*
الضريبة على المبيعات	*Tax on sales*
- الدائنون	*Creditors*
- أصحاب المصلحة	*Stakeholders*

أسئلة للمراجعة عن الفصل التاسع

Review Questions

(١)

وضح طبيعة الاتجاهات الحديثة في المحاسبة عن المعاشات واثرها على دلالة القوائم المالية.

(٢)

المحاسبة عن الشهرة موضوع بحث قديم وما زال.

اشرح ذلك.

(٣)

القياس الاجتماعي في المحاسبة رغم ما بذل فيه من جهود إلا أنه ما زال في حاجة إلى المزيد للتعارف على منهج للقياس و التوصيل في هذا المجال.

اشرح العبارة السابقة

(٤)

أوضحت وزارة الاستثمار أنها ستهتم بتفعيل المسئولية الاجتماعية للشركات المساهمة.

كيف ترى أساليب ذلك التفعيل.

(٥)

" إذا بحثت بعمق عن السبب الحقيقي وراء أية مشكلة فستجده دائماً متمثلاً في الأفراد."

اشرح هذه العبارة في ضوء المدخل السلوكي في المحاسبة.

(٦)

وجود الشركات متعددة الجنسيات في الدول النامية له مؤيدون و له معارضون.

وضح حجج كل فريق، و رأيك في هذا المجال

(٧)

تؤثر سياسة توزيع الفائض في الشركات المساهمة على دلالة القوائم المالية. و يفترض فيها تحقيق أعلى قدر ممكن من التوازن بين مصالح الأطراف المتعارضة فى الشركة.

وضح ذلك.

(٨)

السلامة المالية تحتاج إلى عناية من جانب كل من المحاسبة الادارية و المراجعة الخارجية.

وضح كيف يمكن تحقيق ذلك؟

(٩)

كيف يمكنك تحديد قيمة كل من:

- الشهرة السالبة
- الشهرة المتولدة ذاتيا
- الفترة المناسبة لاهتلاك الشهرة

(١٠)

سألك سائل: المحاسبة إلى أين تتجه؟

وضح كيف تجيب عن هذا التساؤل؟

الفصل العاشر

قضايا ومصطلحات
في مجال نظرية المحاسبة

Issues & Terms
In Accounting Theory

نطاق الدراسة

Scope of Chapter

تتضمن الدراسة في هذا الفصل - تتويجاً للمعارف في الفصول التسعة السابقة - وعرضاً لمجموعة من القضايا والمناقشات والمصطلحات المرتبطة بنظرية المحاسبة وكختام مطلوب لهذا الكتاب.

تمهيد:

تتمة للعرض في الفصول السابقة رأيت انه قد يكون من المفيد خاصة لطلاب الدراسات العليا عرض مجموعة من المصطلحات ذات العلاقة بنظرية المحاسبة وعرض مجموعة من المناقشات للتحقق من مستوى الفهم لما تم تقديمه في الفصول السابقة.

وقد تم تناول هذا الفصل من خلال العناصر التالية:

١- قضايا واتجاهات في مجال نظرية المحاسبة.

٢- مناقشات حول نظرية المحاسبة.

٣- مصطلحات محاسبية أساسية.

أولا: قضايا واتجاهات في مجال نظرية المحاسبة

أ- القضايا:

تمثل القضية في مجال هذه الدراسة فكرة متنازع عليها، لم يصدر بعد بشأنها حكم من محكمة أعلى درجة، أو لم نصل بعد بشأنها لرأي نهائي، وفيما يلي أمثلة لما يمكن عرضه في هذا المجال، راجين من الباحثين – إن وجدوا فيها ما يستأهل البحث والدراسة – أن يولوها عنايتهم، حتى تظل المحاسبة والمحاسبون مستعدون لمواجهة التحديات التي يفرزها التطور في مناحي الحياة المعاصرة، وبقدر الفعالية في مواجهة هذه التحديات بقدر نجاح واستمرار المحاسبة في تحقيق دورها في المجتمع المعاصر.

بالإضافة إلى القضايا الأساسية الستة عشر في نهايات الفصول؛ فيما يلي عرض لعناوين القضايا في شكل أسئلة تحتاج إلى إجابة واضحة عنها:

(١) ما هي حدود وأخطاء القياس المحاسبي المعاصر؟

(٢) كيف نقيس التحيز في تطبيق مبدأ التحفظ بمضمونه الحالي؟

(٣) ما هي مشاكل تطبيق الاتجاهات الحديثة لتطوير مبدأ المقابلة؟

(٤) ما هو أثر التوحيد والتنوع في النظم المحاسبية على فرض الاتصال وبخاصة مبدأ الإفصاح المحاسبي؟

(٥) ما أثر المداخل المختلفة لتحديد مضمون رأس المال في الفكر المحاسبي؟ وما هو مضمون المحافظة على رأس المال سليما؟

(٦) ما هي متطلبات إعداد الاستخدام ومراجعة القوائم المالية المستقبلية؟

(٧) ما أثر خطأ الإدراك المحاسبي على قيمة المعلومات المحاسبية؟

(٨) هل يوجد تحيز في تطبيق مبدأ التحقق؟ ولماذا؟

(٩) ما أثر التحيز في قياس الربح المحاسبي على تحديد الربح الضريبي؟

(١٠) ما هو الإطار العلمي الذي يحكم القياس والتوصيل الاجتماعي في المحاسبة؟

(١١) إلى أي مدى يمكن أن يسهم الفكر المحاسبي الإسلامي في تطوير نظرية المحاسبة؟

(١٢) ما أثر معيار المحاسبة عن ضرائب الدخل على دلالة القوائم المالية؟

(١٣) ما هي حدود القياس الاجتماعي في المحاسبة؟

(١٤) ما هو أثر الاعتبارات البيئية على دلالة القوائم المالية؟

(١٥) ما هو أثر تكنولوجيا المعلومات على مراجعة القوائم المالية؟

(١٦) ما أثر معايير حوكمة الشركات على عمل المحاسبين والمراجعين؟

(١٧) ما هي حدود وإمكانات الرقابة في الحد من عمليات غسل الأموال؟

(١٨) ما هي طبيعة الأساليب المحاسبية والرقابية لتدنيه الأخطار التي تواجه عمل المؤسسات المالية؟

(١٩) كيف نواجه التهديدات التي ترتبط باستقلال مراقب الحسابات؟

(٢٠) ستظل المشاكل المرتبطة بما يلي (التشخيص والعلاج)

- *Inflation,*
- *Estimation,*
- *& Communication.*

مجالا للبحث الجاد من جانب المحاسبين. كيف سيتم ذلك؟

بالإضافة إلى ما سبق فقد اهتم مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB* في عام ١٩٧٦ بطرح تساؤلات متعددة مرتبطة بخمسة مجالات رئيسية يجب على المحاسبين أن يوجهوا اهتمامهم لها، وهذه المجالات والأسئلة مازالت حتى اليوم تمثل في رأيي امتداد للقضايا المعاصرة الواجب الاهتمام بها وهي [١]

(أ) تحديد والتعارف على أهداف القوائم المالية:

١- ما هي الأغراض الحقيقية لاستخدام القوائم المالية؟

٢- إلى من يجب أن توجه هذه القوائم؟

٣- ما الذي يجب أن تحتويه هذه القوائم؟

٤- ما هي حدود القوائم المالية؟

---

1 - Donald E. Kieso & Jery J. Weygandt. Intermediate Accounting, Third Edition, John Will & Sons, 1980, p. 25.

وجاء الرد على ذلك متأخراً في الإطار المفاهيمي المشترك الصادر في سبتمبر عام ٢٠١٠م.

(ب) تحديد والاتفاق على خصائص جودة المعلومات بالقوائم المالية:

١- كيف تتحقق جودة المعلومات المحاسبية والتي تجعلها مفيدة لقراء القوائم المالية؟

٢- ما الذي يجب أن يحدث للتغلب على التعارض أو التعقيد في المعلومات المحاسبية؟

وقد حرص الإطار المفاهيمي المشترك على عرض هذه الخصائص في هيكل جديد.

(جـ) تحديد مضمون العناصر الأساسية في المحاسبة:

١- ما المقصود بالأصول والالتزامات، والإيراد والمصروف؟

٢- وهل الأفضل تحديد الدخل من خلال التغيرات التي حدثت للأصول خلال فترة زمنية معينة؟ أم أن الأصول والالتزامات يجب أن تتحدد فقط بعد تحديد الإيرادات والمصروفات ومن ثم الدخل؟

(د) تحديد أساس القياس:

- كيف يتم قياس قيم الأصول؟ هل على أساس التكلفة التاريخية أم القيمة العادلة، أم بكليهما؟ وما أثر ذلك على جودة المعلومات المحاسبية؟

(هـ) التغير في وحدة القياس:

١- هل يجب أن تتعدل وحدة القياس في المحاسبة تبعا للتغير في القوة الشرائية للدولار؟ أم يجب تجاهل ذلك؟ أم هناك ضرورة لإعداد معلومات وفقا لأسس إضافية في قوائم ملحقة؟

وإن كان بالإمكان دمج العنصرين الرابع والخامس معا.

ب- الاتجاهات:

يقصد بالاتجاهات هنا وجهة نظر خاصة مطروحة للمناقشة عن تعديل أو تحديث في بعض المفاهيم المحاسبية والأساليب والإجراءات المطبقة حاليا في مجال الدراسة والممارسة باللغة العربية خاصة وان الكتابات الأجنبية المعاصرة قد أدخلت كثيرا من المستجدات في هذا الشأن، لعل فيها ما قد يفيد، ويمكن تناولها فيما يلي:

١- المصطلحات المحاسبية:

م	المسمى الحالي أو الشائع	المسمى البديل	المبرر
١	دفتر الأستاذ	الدفتر الأستاذ أو دفتر الأرصدة أو دفتر الحسابات	وهو الدفتر الذي يظهر الأرصدة ويهتم بالتبويب كما أن الأستاذ صفة وليس مضافا إليه والمعنى يختلف كثيرا، ذلك لأنه لا يوجد أستاذ له دفتر ومصطلح دفتر الأرصدة أفضل.
٢	من حـ/ .... إلى حـ/	الإلغاء	حشو زائد
٣	حـ/ العمليات الجارية	حـ / نتائج العمليات الجارية (إن كانت له حاجة)	لأن الحساب لا يشمل العمليات في حد ذاتها بل يظهر نتيجتها.
٤	أصول وهمية	أرصدة مدينة أخرى	لان الوهم ليس له حساب

م	المسمى الحالي أو الشائع	المسمى البديل	المبرر
٥	حـ / المتاجرة حـ/ الأرباح والخسائر	حـ / نتيجة النشاط أو حـ/ نتائج النشاط أو قائمة الدخل	حيث يعطي معنى أوضح ويتناسب مع فرض التوصيل ومبادؤه. وقائمة الدخل أفضل.
٦	الإهلاك أو الاستهلاك	الاهتلاك أو الهلاك	ذلك لان هذا اللفظ أدق، وقد استخدم في الفصل التاسع مع مراعاة الفرق بين الإهلاك والاستهلاك في المعايير المحاسبية بين الأصول الملموسة وغير الملموسة.
٧	الخصوم	الالتزامات	حيث تعطي المعنى الحقيقي، فالخصوم أعداء أو ما في حكمهم أما الالتزامات فهي حقوق للملاك أو غيرهم، وقد ظهرت الاتجاهات المعاصرة تطبق ذلك.
٨	الميزانية	قائمة المركز المالي أو قائمة الحالة المالية	حيث يشير المسمى إلى وظيفة القائمة وليس إلى التوازن الحسابي لجانبيها.
٩	من مذكورين أو إلى مذكورين	ليس لها محل	تلغى حيث لا تضيف جديدا إلى الأثر المحاسبي.

م	المسمى الحالي أو الشائع	المسمى البديل	المبرر
١٠	ورقة العمل *Work Sheet*	القائمة التمهيدية لإعداد القوائم المالية أو قائمة التسويات	ورقة العمل تبدأ عادة من الصفر لطرح فكرة جديدة.
١١	حسابات ختامية	حسابات النتيجة	ذلك لان الهدف منها إظهار النتيجة بغض النظر عن إعدادها في ختام السنة المالية.
١٢	مخصص إهلاك	مصروف الإهلاك	الإهلاك ليس له مخصص حيث يمثل مصروف فعلي تم.
١٣	أوراق القبض	أوراق للقبض أو أوراق تجارية للتحصيل	لأنها تعبر عن قيمة سوف تقبض بموجبها.
١٤	أوراق الدفع	أوراق للدفع أو أوراق تحت السداد	لأنها تعبر عن قيمة سوف تدفع بموجبها.
١٥	أصول ثابتة	أصول طويلة الأجل أو أصول بغرض الاستحواذ أو غير متداولة	المعنى البديل أوضح واشمل
١٦	أصول متداولة	أصول قصيرة الأجل أو أصول بغرض المتاجرة	المعنى البديل أفضل ويعطي المعنى بشكل أوضح
١٧	بضاعة آخر المدة	المخزون في آخر	المعنى البديل أدق

م	المسمى الحالي أو الشائع	المسمى البديل	المبرر
		الفترة	
١٨	قياس القيمة العادلة	القياس بالقيمة العادلة	لأن القياس بها وليس لها
١٩	محاسبة التكاليف	المحاسبة عن التكاليف	المعنى البديل أكثر دقة
٢٠	نظريات التكاليف	مداخل المحاسبة عن التكاليف	لا توجد نظريات للتكاليف ولكن إطار علمي مكمل لإطار نظرية المحاسبة

٢- الأساليب والإجراءات:

نقترح البحث فيما يلي:

أ) ما مدى الحاجة إلى استحداث قوائم جديدة لكل من الدخل الاقتصادي والدخل الاجتماعي، تتناسب مع التغيرات المعاصرة في عالم الأعمال؟

ب) ما مدى الحاجة إلى تحديد المفاهيم ومن ثم الفروض والمبادئ المحاسبية في الفكر الإسلامي، وصياغة إطار تطبيقي متكامل لمجموعة من المعايير يستند إليها إعداد من القوائم المالية تتناسب معها؟

جـ) ما مدى الحاجة إلى تبيان خطة مواجهة أثر تكنولوجيا المعلومات على التعليم والتدريب لمهنة المحاسبة والمراجعة؟

د) ما مدى الحاجة إلى تبويب عناصر قائمة الدخل إلى عناصر فعلية في مرحلة وعناصر تقديرية في مرحلة تالية لمنح القائمة مصداقية أفضل خاصة لغير المتخصصين؟

هـ) ما مدى الحاجة إلى تبويب عناصر قائمة الدخل إلى تشغيلية واستثمارية وتمويلية؟

و) ما مدى الحاجة إلى تطوير أساليب إعداد واستخدام ومراجعة القوائم المالية المستقبلية وتحديد مستوى منفعة المعلومات بها؟

وبعـــــد:

وفي نهاية هذا الكتاب نتذكر الحكمة الشهيرة التالية:

We cannot direct the wind,

But We can adjust our sails.

وقوله سبحانه وتعالى:

" وَأَنَّ لَيْسَ لِلْإِنْسَانِ إِلَا مَا سَعَى وَأَنَّ سَعْيَهُ سَوْفَ يُرَى ثُمَّ يُجْزَاهُ الْجَزَاءُ الْأَوْفَى " صدق الله العظيم

والحمد لله رب العالمين

دكتور محمود الناغي